

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA
OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

3ª EDIÇÃO

Editor

João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial Brasil

Abel Fernandes Gomes
Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Ana Alice De Carli
Anderson Soares Madeira
André Abreu Costa
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Bruno Soeiro Vieira
Daniella Basso Batista Pinto
Daniela Copetti Cravo
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Emerson Affonso da Costa Moura
Enzo Bello
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi
Geraldo L. M. Prado
Gina Vidal Marcilio Pompeu

Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Henrique Ribeiro Cardoso
Janssen Murayama
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernandes
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotonio Mendes de Almeida Jr.
José Ricardo Ferreira Cunha
José Rubens Morato Leite
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha
Lúcio Antônio Chamon Junior
Luigi Bonizzato
Luis Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Manoel Messias Peixinho
Marcelo Pinto Chaves

Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Maurícus Holanda
Maria Celeste Simões Marques
Milton Delgado Soares
Murilo Siqueira Comério
Océlio de Jesus Carneiro de Moraes
Patrícia Tuma Martins Bertolin
Ricardo Lodi Ribeiro
Roberta Duboc Pedrinha
Salah Hassan Khaled Jr.
Sergio André Rocha
Simone Alvarez Lima
Sonilton Fernandes Campos Filho
Thaís Marçal
Valerio de Oliveira Mazzuoli
Valter Moura do Carmo
Vânia Siciliano Aieta
Vicente Paulo Barreto
Victor Sales Pinheiro
Vinícius Borges Fortes

Conselho Editorial Internacional

António José Avelãs Nunes (Portugal) | Boaventura de Sousa Santos (Portugal)
Diogo Leite de Campos (Portugal) | David Sanches Rubio (Espanha)

Conselheiros Beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*) | Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Filiais

Sede: Rio de Janeiro

Rua Newton Prado, nº 43
CEP: 20930-445
São Cristóvão
Rio de Janeiro – RJ
Tel. (21) 2580-7178

Maceió

(Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Maceió – AL
Tel. (82) 9-9661-0421

SERGIO ANDRÉ ROCHA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

3ª EDIÇÃO

ATUALIZADO COM PÓS-ESCRITO DE MARCO AURÉLIO GRECO
SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PÓS A ADI 2.446

EDITORA LUMEN JURIS
RIO DE JANEIRO
2025

Todos os direitos desta edição reservados à editora Lumen Juris
Copyright © 2025 by Sergio André Rocha
Categoria: Direito Financeiro e Tributário

Editor: João Luiz da Silva Almeida
Produção editorial: Angel Cabeza
Designer editorial: Rebecca Ramos e Thassiel Melo
Diagramação: Renata Chagas
Gerente administrativo-financeiro: Carla Sampaio
Financeiro: Juliano de Oliveira
Assistente financeiro: Jefferson Badaró
Gerente comercial e logística: Arlei Rocha
Comercial e relacionamento: Cristiano Mabilia
Eventos: Arianna Pacheco

A editora Lumen Juris Ltda. não se responsabiliza
pelas opiniões emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive
quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais
constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895, de 17/12/1980), sujeito à
busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Impresso no Brasil | *Printed in Brazil*

Editora Lumen Juris
Rua Newton Prado, 43, São Cristóvão, Rio de Janeiro/RJ
CEP: 20930-445
Telefone: (21) 2580-7178 | atendimento@lumenjuris.com.br

É preciso “relativizar a noção de verdade, no sentido de que não há uma verdade absoluta, categórica, única à qual se opõem afirmações que possam ser consideradas falsas. Na realidade o que existe são graus de verdade e planos distintos em que se põe o tema da verdade” (GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma Figura “Sui Generis”). São Paulo: Dialética, 2000. p. 31).

Dedico este estudo a todos os que buscam se libertar dos grilhões do senso comum teórico do Direito Tributário. Não é sobre estar certo ou errado, é sobre estar sempre aberto a questionar os seus pontos de partida.

*Para as minhas amadas Julia e Amanda. Seja qual for
seu caminho, que vocês tenham uma mente curiosa e
aberta ao conhecimento como a de Marco Aurélio Greco.*

Apresentação da Terceira Edição

Cada nova edição deste livro é uma materialização do presente que tem sido o convívio próximo com o mentor e amigo Marco Aurélio Greco. Não há palavras para agradecer por tudo o que aprendi com ele nesses últimos anos e a generosidade com que divide seu conhecimento, dúvidas e perplexidades.

Nesta edição, temos a alegria de contar com o texto mais recente de Marco sobre planejamento tributário, incluído ao final como um pós-escrito. É um artigo bastante interessante, em que ele nos trás alguns comentários sobre o julgamento do Supremo Tribunal Federal na ADI 2.446, assim como algumas provocações sobre uma possível regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Espero que esta seja apenas mais uma edição deste livro, pelo qual tenho enorme carinho, e que logo esteja escrevendo a apresentação de sua quarta edição.

Sergio André Rocha

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Uerj
sergio.andre@sarocha.com.br

Apresentação da Segunda Edição

Fiquei feliz com a notícia de que a primeira edição deste livro estava esgotada. Em primeiro lugar, por este fato indicar que a obra teve alguma aceitação por parte dos leitores e leitoras, que ainda se interessam por tentar desvendar os limites do planejamento tributário. Porém, a maior razão de alegria com o esgotamento da primeira edição foi a oportunidade de voltar à obra de Marco Aurélio Greco e às nossas conversas sobre o tema.

Desde a primeira edição deste livro, segui estudando o planejamento tributário. Marco e eu fizemos diversos eventos, presenciais no início e *online* a partir de 2020, nos quais aprofundamos muitos dos temas que examinei neste volume. Ainda assim, em vários momentos as perguntas ainda são mais eloquentes do que as repostas.

Juntamente com a primeira edição deste trabalho, Marco Aurélio Greco lançou a quarta edição de seu *Planejamento Tributário*.¹ Uma das atualizações desta segunda edição foi exatamente a inclusão de referências à esta nova edição.

Em termos de contexto jurídico, ocorreram duas mudanças bastante relevantes desde 2019.

A primeira foi a edição da Lei nº 13.988/2020, cujo artigo 28 incluiu o artigo 19-E na Lei nº 10.522/2002, o qual estabeleceu que o voto de qualidade não seria aplicável para determinar o resultado de julgamento em processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário. Esta modificação, que foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, pode vir a impactar, de alguma maneira, as balizas dos julgamentos administrativos envolvendo planejamentos tributários.

Por sua vez, a segunda mudança relevante foi a finalização do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 pelo Supremo Tribunal Federal, cujo objeto era o exame da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Incluímos um item específico dedicado a esta matéria no sétimo capítulo deste livro.

1 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

Quase sempre que me procuraram para falar deste livro, foi feita referência à parte final, com a transcrição das conversas que tive com o Marco. Como se passaram mais de três anos, com eventos relevantes como os que apontamos acima tendo ocorrido, acrescentamos uma quarta parte, atualizando nossas reflexões até 2022.

Torço para que esta edição se esgote rapidamente. Não por qualquer desejo de sucesso editorial, mas para ter motivo para voltar a essas páginas e aprender, uma vez mais, com Marco Aurélio Greco.

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj
sergio.andre@sarocha.com.br

Apresentação

O Professor Marco Aurélio Greco é o autor de uma das obras mais impactantes no Direito Tributário Brasileiro das últimas décadas, tendo sido responsável por uma revolução, teórica e prática, no campo do controle do planejamento tributário.

Muitas vezes sua obra é recebida com desconfiança, principalmente por pessoas que não entendem a função de um acadêmico e da academia. A função do pesquisador, do mestre, do professor, não é “transmitir verdades” para os discípulos. O papel do verdadeiro mestre é instigar, provocar o raciocínio de todos os que têm acesso às suas lições, mesmo que seja para negá-las por completo.

Exatamente por essa razão é que devemos desconfiar dos professores, que ao invés de incentivar e de se alegrarem com o questionamento, com a controvérsia, com a posição diversa, buscam “fazer escola”, buscam seguidores, procuram a idolatria dos pupilos.

Acredito que nenhum estudo no Brasil provocou tanto o debate sobre os limites do planejamento tributário legítimo quanto a obra *Planejamento Tributário* de Marco Aurélio Greco. Seja pela grande oposição que se desenvolveu às teses defendidas pelo autor, seja por ter despertado uma nova linha de posições teóricas, este trabalho é um marco no desenvolvimento do Direito Tributário.

Há tempos amadureço a ideia de organizar uma obra em homenagem a Marco Aurélio Greco. Contudo, o processo normalmente envolvido no preparo desses livros nunca me pareceu o ideal para saudar a sua obra. Por vezes acabamos com um conjunto aleatório de contribuições que não focam as lições do homenageado.

Nesse contexto, surgiu a ideia deste livro, cujo objeto é a análise do referido *Planejamento Tributário* de Marco Aurélio Greco.

O propósito principal deste estudo é apresentar ao leitor um roteiro para compreender as posições do mestre. Tenho a nítida percepção de que, muitas vezes, objeta-se às suas lições sem que efetivamente se tenha investido o tempo necessário em sua leitura.

Por mais que tenhamos, em primeiro lugar, um objetivo descritivo, este trabalho não faria justiça à obra de Marco Aurélio Greco se não fosse, ao mesmo tempo, crítico. Portanto, sempre que nossa posição for diversa da do professor, obviamente deixaremos a divergência registrada.

Saudamos o Professor Marco Aurélio Greco por sua inestimável contribuição ao desenvolvimento do Direito Tributário Brasileiro. É uma grande honra compartilhar seu tempo histórico. Resta-nos apenas torcer para que possamos seguir os passos e o trabalho do mestre, de provocar e instigar o pensamento. Afinal, uma mente brilhante é apenas uma mente brilhante. Agora, quando ela tem capacidade de despertar dezenas, centenas de mentes, sua contribuição é inestimável. Este tem sido o papel de Marco Aurélio Greco.

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj
sergio.andre@sarocha.com.br

Sumário

1. Introdução	1
2. Ideologia, Tributação e Planejamento Tributário	7
3. A Relação Contribuinte-Estado	19
3.1. A Opção Ideológica de Marco Aurélio Greco	19
3.2. Comentários	24
4. Interpretação do Texto Normativo Tributário e Planejamento Fiscal.....	33
4.1. Comentários.....	39
5. Fases do Debate sobre o Planejamento Tributário	49
5.1. Liberdade, Salvo Simulação	50
5.1.1. Críticas de Marco Aurélio Greco às Posições da Primeira Fase	62
5.1.1.1. Comentários	74
5.2. Liberdade, Salvo Patologias	81
5.2.1. Abuso de Direito	83
5.2.1.1. Comentários.....	89
5.2.2. Fraude à Lei	93
5.2.2.1. Comentários.....	96
5.2.3. Conceito de Simulação	101
5.2.3.1. Comentários.....	102

5.2.4. Abuso de Formas.....	107
5.2.4.1. Comentários.....	107
5.2.5. Negócio Jurídico Indireto.....	109
5.2.6. Análise Crítica da Segunda Fase: Malditos Rótulos!	111
5.3. Liberdade com Capacidade Contributiva.....	114
5.3.1. Comentários	119
5.3.1.1. A Terceira Fase de Marco Aurélio Greco e o Projeto BEPS da OCDE.....	122
6. Critérios Aplicativos.....	127
6.1. Necessidade de “Batismo” da Patologia	132
6.2. Comentários	134
6.2.1. Da Lei à Decisão.....	134
6.2.2. Necessidade de “Batismo” da Patologia	136
7. O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN	139
7.1. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 na Doutrina de Marco Aurélio Greco?	141
7.2. Eficácia Limitada do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN....	145
7.3. Quem pode Editar o Ato de Desconsideração?.....	147
7.4. Comentários.....	149
7.5 A Decisão do STF na ADI 2.446 e a Teoria de Marco Aurélio Greco	156
7.5.1. O Julgamento da ADC 66	157

7.5.1.1. O Voto da Ministra Cármen Lúcia.....	158
7.5.1.2. Os Votos dos Ministros Marco Aurélio e Rosa Weber..	160
7.5.1.3. Conclusão deste Tópico	162
7.5.2. O Julgamento da ADI 2.446.....	162
7.5.2.1. O Voto da Ministra Cármen Lúcia	163
7.5.2.1.1. O Direito à Economia de Tributos.....	163
7.5.2.1.2. A Exigência de Ilicitude	164
7.5.2.1.3. Não há Violação do Princípio da Legalidade nem da Separação dos Poderes.....	165
7.5.2.1.4. Como Interpretar o Voto da Ministra Cármen Lúcia?	166
7.5.2.2. O Voto do Ministro Ricardo Lewandowski	167
7.5.2.3. O Voto do Ministro Dias Toffoli	170
7.5.3. A ADI 2.446 e a Teoria de Marco Aurélio Greco	172
8. A Questão das Penalidades na Doutrina de Marco Aurélio Greco.....	179
8.1. Comentários.....	183
9. Mitos e Imprecisões sobre a Teoria de Marco Aurélio Greco.....	185
9.1. A Teoria de Marco Aurélio Greco parte de uma Interpretação “Ideológica” da Constituição Federal.....	185
9.2. A Ideologia de Marco Aurélio Greco Revelaria uma Prevalência do Princípio da Capacidade Contributiva sobre o Princípio da Segurança Jurídica.....	186

9.3. A Teoria de Marco Aurélio Greco Leva à Cobrança de Tributo sem Previsão Legal.....	187
9.4. O Controle do Planejamento Tributário Decorre da Atribuição de Efeitos Positivos ao Princípio da Capacidade Contributiva....	188
9.5. O “Batismo” da Patologia é Essencial para o Debate sobre Planejamento Tributário.....	189
9.6. A Teoria de Marco Aurélio Greco Leva a um Controle dos Motivos Subjetivos da Prática do Ato ou Negócio Jurídico	189
9.7. Marco Aurélio Greco é um Autor Pró-Fisco	190
Conversas com Marco Aurélio Greco	193
PARTE 1	195
PARTE 2	211
PARTE 3	225
PARTE 4	233
A Parábola da Luz	239
Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários.....	243
Posfácio à Primeira Edição	255
Referências Bibliográficas.....	257

1. Introdução

O planejamento tributário é um dos temas mais estudados no Direito Tributário Brasileiro. Desde a obra seminal de Sampaio Dória, cuja primeira edição foi publicada em 1971,¹ dezenas de livros e centenas de artigos foram publicados sobre a matéria. Autores da vanguarda da literatura tributária nacional dedicaram-se ao seu estudo ao longo das últimas décadas. No meio de toda esta produção literária de primeira grandeza, pouquíssimos trabalhos destacaram-se como o *Planejamento Tributário*, de Marco Aurélio Greco. Ousaríamos afirmar que, no mesmo patamar de influência sobre a produção acadêmica e profissional a respeito da matéria, apenas a já referida obra de Sampaio Dória, e o livro *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, de Alberto Xavier.²

A primeira incursão de mais fôlego de Marco Aurélio Greco sobre o planejamento tributário veio a lume em 1998, com a obra *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*.³

Interessante observar que este livro contou com prefácio de Ives Gandra da Silva Martins, o que não deixa de ser um tanto surpreendente. Com efeito, todos que conhecem as posições teóricas de Ives Gandra sobre a tributação e o planejamento tributário sabem que elas divergem, significativamente, daquelas sustentadas por Marco Aurélio Greco. Este fato não impediu que o Professor Emérito da Universidade Mackenzie iniciasse seu prefácio destacando que “há muito que a literatura tributária no país necessita de um livro da dimensão e profundidade como aquele escrito por Marco Aurélio Greco, intitulado ‘Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária’”.⁴

1 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

2 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

3 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

4 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prefácio. In: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 5.

Quando começamos a escrever essas páginas e voltamos ao livro de 1998, surpreendemo-nos ao encontrar, nas palavras de Ives Gandra, a mesma posição que defendemos na apresentação deste livro. Em suas palavras, “o livro não é bom. É ótimo, muito embora o estudioso, que nele busque soluções definitivas, vá apenas encontrar um campo imenso para reflexões e um incomensurável número de novas veredas ainda não desvendadas, para começar a trilhá-las”. Mais adiante, destaca Ives Gandra ser possível “dizer que o Brasil já não produz juristas como Marco Aurélio Greco, em que a preocupação maior não é impor uma certa teoria que tenha elaborado e desenvolvido, procurando fazê-la prevalecente sobre quaisquer outras, mas auxiliar o jurista a pensar e repensar o Direito, obrigando-o a refletir sobre seus caminhos e soluções”.⁵

Na apresentação do livro, Marco Aurélio Greco já sinalizava que, em sua visão, o trabalho ainda precisaria de refinamento. Como apontou o autor, “argumentos estão truncados ou singelamente postos, seja em razão de gravações incompletas – *a primeira parte do livro decorreu da transcrição de gravações de aulas proferidas* –, seja porque seu aprofundamento foi feito, ou deverá sê-lo, em outra oportunidade”. Naquela ocasião o autor já alertava o leitor preguiçoso, desejoso de respostas fáceis e prontas. Dizia Marco Aurélio: “Perguntas, existem às dezenas. Respostas, talvez consigamos algumas. Certezas, certamente são incertas”.⁶

Em 2004 foi publicada a primeira edição do livro *Planejamento Tributário*. Como destacado pelo autor em sua Carta ao Leitor, tratava-se de “um novo livro sobre planejamento tributário e não singela reedição do publicado em 1998”.⁷ Este estudo foi reeditado em 2008,⁸ 2011⁹ e 2019.¹⁰

Como reitera o autor em seus estudos, o contexto é extremamente relevante para a compreensão dos fatos, dos textos normativos e dos even-

5 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prefácio. In: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 5.

6 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 12.

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

8 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

9 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

10 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

tos históricos. Assim, o contexto brasileiro é de suma importância para entendermos porque o livro de 2004 teve um impacto sobre a literatura tributária brasileira que a obra de 1998 não havia alcançado.

No final da década de 90, o Direito Tributário Brasileiro seguia imerso em uma lógica absolutamente formal na determinação dos limites do planejamento tributário,¹¹ calcada em uma certa interpretação modelo de Sampaio Dória – que acreditamos equivocada¹² – de que qualquer ato formalmente lícito, anterior à ocorrência do fato gerador, seria uma forma legítima de economia tributária.¹³

Neste ambiente, não havia um terreno fértil para as propostas teóricas de Marco Aurélio proliferarem.

Quando a primeira edição do *Planejamento Tributário* foi publicada em 2004, a despeito do breve distanciamento temporal, o contexto brasileiro era completamente distinto. A Lei Complementar nº 104/2001 havia reaberto o debate sobre o controle dos atos praticados pelo contribuinte com foco na eliminação, redução ou postergação do dever tributário. Posteriormente, em 2002, a Medida Provisória nº 66, ao regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – incluído pela mencionada Lei Complementar –, repercutiu de forma decisiva sobre a prática da Receita Federal. Mesmo que as regras sobre os “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão”, previstas nos artigos 13 a 19 desta medida provisória, não tenham sido incorporados à sua lei de conversão (Lei nº 10.637/2002), a modificação que se pretendeu alcançar, na prática, tornou-se perene.

11 Sobre o formalismo tributário no Brasil, ver: ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 5-18.

12 Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 21-42.

13 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 58. Como analisado por João Rafael Gândara de Carvalho, Sampaio Dória não foi o primeiro a trabalhar esses critérios de controle do planejamento tributário. O critério cronológico, por exemplo, já havia sido desenvolvido por Rubens Gomes da Souza (Cf. CARVALHO, João Rafael Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 219-229). Contudo, tendo sido a primeira obra dedicada especificamente ao tema, ela apresenta uma estrutura completa do debate do planejamento tributário não encontrada nos trabalhos que a precederam e, provavelmente por tal razão teve um impacto duradouro que outros estudos da época não tiveram.

Vê-se, então, que nos idos de 2002 e 2003 as autoridades fiscais estavam passando por uma mudança drástica sobre a compreensão dos limites do planejamento tributário. Porém, tal transformação era construída sobre uma base legislativa frágil. O parágrafo único do artigo 116 ainda pendia de regulamentação – pelo menos na visão da maior parte da doutrina – e a Medida Provisória nº 66/2002 havia sido rejeitada nesta parte. Autores viravam-se para o Código Civil de 2002, buscando encontrar em suas regras sobre simulação (artigo 167), abuso de direito (artigo 187) e fraude à lei (artigo 166, inciso VI) fundamentos para a limitação do direito do contribuinte de realizar o planejamento tributário.

A edição do *Planejamento Tributário* em 2004 encontra o contexto propício para a propagação de suas ideias, notadamente junto às autoridades fiscais, o que torna o trabalho referência usualmente encontrada nas autuações fiscais e nas primeiras decisões dos então Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre a matéria.

A acolhida que a obra teve pelas autoridades fiscais gerou uma rejeição imediata de boa parte dos contribuintes e da literatura tributária tradicional. Autores acostumados a um raciocínio simplificado, binário, recusavam-se a compreender que a mudança não fora “criada” pela obra de Marco Aurélio Greco, mas por uma série de fatores históricos que ele soube, antes da grande maioria dos estudiosos, identificar. De outra parte, caso não tivessem focado uma estratégia de negação, em uma abordagem “tudo ou nada”, provavelmente a situação do tema do planejamento tributário nos dias atuais seria diferente.¹⁴

14 Sobre este tema, gostaríamos de fazer referência a um outro texto de nossa autoria, do qual extraímos os seguintes parágrafos: “Em um ambiente em que a Suprema Corte do País consagra a posição no sentido de que o pagamento de tributos é um dever fundamental, a continuidade dos debates tributários a partir de categorias formais parece-me uma espécie de suicídio jurídico. Vejamos, por exemplo, o que se passou no campo do planejamento tributário. Após a edição da Lei Complementar nº 104/2001, a reação de um setor majoritário da doutrina foi rejeitar que pudesse haver qualquer controle ao livre exercício do direito de organização empresarial. Veio a regulamentação na Medida Provisória nº 66/2002, e as regras foram taxadas de fascistas e típicas de regimes totalitários. Resultado: não houve regulamentação, a Receita Federal implementou a desconsideração a fórceps, os Conselhos de Contribuintes e, posteriormente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais suportaram a orientação das autoridades fiscais, e o Poder Judiciário se omitiu em relação ao tema. A consequência foi um cenário da mais grave insegurança jurídica.

A primeira edição deste livro foi elaborada considerando a edição de 2011 do *Planejamento Tributário*. Todas as edições do livro, até então, haviam sido feitas pela Editora Dialética, que descontinuou suas atividades em 2015. Em 2019, juntamente com este livro foi publicada a quarta edição da obra de Marco Aurélio Greco, que será considerada como base para nossos comentários a seguir.

Este é o *grande paradoxo* gerado pelas teorias que pregam ser “pró-contribuinte”: com a finalidade de buscar a máxima segurança, geram insegurança, impedindo que se alcance a *segurança jurídica possível*.

Lamentavelmente, muitos contribuintes não percebem a armadilha. Compram a segurança jurídica utópica e inatingível prometida por certas linhas doutrinárias e, ao assim procederem, viram as costas para o que é tangível e possível” (ROCHA, Sergio André. Os Contribuintes Perderam o Bonde da História? In: _____. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 85-86).



2. Ideologia, Tributação e Planejamento Tributário

Em qualquer campo do Direito, é impossível separar completamente a ideologia do intérprete de seu objeto de estudo. Tal fato é tão claro no Direito Penal e no Direito do Trabalho, como o é no Direito Financeiro e no Tributário.

Com efeito, se o Direito Tributário tem como tema central o estudo das regras que disciplinam a relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte, tendo por objeto um dever relacionado ao pagamento de um tributo, não se pode perder de vista que **a tributação é essencialmente instrumental**.¹⁵ Em outras palavras, arrecada-se para custear despesas estatais. Assim sendo, se a arrecadação tributária se dá em função dos gastos públicos, é óbvio que decisões a respeito das atividades atribuídas ao Estado terão efeito sobre o montante de receitas tributárias necessárias para o custeio da máquina pública. A definição dos limites das funções estatais é exatamente o pano de fundo das maiores controvérsias tributárias, como apontam Liam Murphy e Thomas Nagel:

“Hoje em dia, muitos creem que a função do governo vai muito além do fornecimento de segurança interna e externa através da prevenção da violência entre pessoas, a proteção da propriedade privada e a defesa contra-ataques externos. O problema é: vai além, mas quanto? Poucos negariam que certos bens públicos positivos, como a alfabetização universal e a proteção do meio ambiente, exigem uma intervenção do governo. Existem diferenças políticas acerca de qual é o nível adequado de intervenção pública nesses domínios. Porém, **as maiores controvérsias giram em torno do uso do poder governamental não só para fornecer coisas que são boas para todos, mas também para providenciar recursos para os mais pobres, a partir da ideia de que certas espécies de desigualdade**

15 Ver: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 329-330. Ver, também: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 94-95.

social e econômica são injustas ou de algum modo malélicas e de que todos nós temos, para com nossos concidadãos, a obrigação de corrigir ou aliviar esses problemas.”¹⁶ (Destaque nosso)

Na teoria de Marco Aurélio Greco esta instrumentalidade da tributação torna-se ainda mais relevante. Com efeito, em sua perspectiva de **tributação como função**, o seu exercício legitima-se não pela investidura do poder, mas pelo seu próprio exercício. Como destaca o autor, “o seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária”.¹⁷ Mais recentemente Greco voltou a comentar este tema, destacando que “destino da arrecadação é a essência da tributação num Estado Democrático de Direito. A fase de imposição é manifestação de autoridade jurídica, mas esta só tem sentido desde que justificada por razões que apontam na direção da necessidade da sua instituição e que têm na finalidade buscada o instrumento de sua legitimação”.¹⁸

Nessa linha de ideias, uma pessoa que acredite que o Estado deve ter maiores encargos e atribuições tende – ou deveria tender –, por uma questão de coerência, a defender uma maior carga tributária, justamente distribuída em função da capacidade econômica dos contribuintes, como forma de obter-se os recursos financeiros necessários para custear tais atividades. De outra parte, uma pessoa que desconfie da eficiência do Estado e reduza sua relevância para abrir maior espaço para a iniciativa privada, naturalmente sustenta a necessidade de uma menor carga tributária, defendendo uma

16 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 9-10.

17 GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 175.

18 GRECO, Marco Aurélio. Prefácio. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (Coords.). *Direito Tributário: Os 30 Anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018. p. IX. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado? In: ADAMY, Pedro Agustin; FERREIRA NETO, Arthur M. *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 73.

maior fatia de recursos à disposição das pessoas de Direito Privado. Ao final das contas, “o debate tributário – posto que focado no desempenho de uma função – supõe necessariamente a inserção da exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública”.¹⁹

Obviamente essas questões ideológicas²⁰ têm reflexos sobre o modo como as pessoas vêm a tributação.²¹ O intérprete, ao criar normas jurídicas a partir de textos normativos,²² é definitivamente influenciado pela sua pré-compreensão, pautada pelo seu contexto histórico e horizonte cultural.²³

Logo no primeiro capítulo de sua obra, Marco Aurélio Greco aponta que “o tema do planejamento tributário envolve, em última análise, uma concepção de Estado. Por esta razão, apresenta uma faceta ideológica que repercute no sentido que se extrai dos dispositivos normativos no momento da sua interpretação”. E prossegue:

“Assim, antes de iniciar um debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade – para não dizer ilimitada – do contribuinte, ao mesmo tempo em que afirmará que o Fisco não pode desconsiderar os atos realizados, pois não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil e assim por diante.

Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma tributária deve dar proeminência à

19 GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 175.

20 Sobre as conexões entre ideologia e tributação, ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 46-57.

21 Ver as respostas às perguntas 37 a 40 da entrevista ao final do livro.

22 Ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 126-127.

23 Ver: ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 77-96.

substância econômica do negócio jurídico e não à sua dimensão jurídica. [...]”²⁴ (Destaque nosso)

Contudo, como destaca Marco Aurélio Greco, “o ponto não está na ideologia em si, mas na circunstância de a postura ideológica nem sempre vir explícita no debate”.²⁵ Afinal, segundo o autor, no estudo do planejamento tributário “o tema fundamental é saber a posição que o contribuinte deve assumir perante a tributação, bem como o que ela representa e como deve se comportar perante ela. Este é o tema! O restante é decorrência. Em última análise, ao falar em posicionamento do contribuinte, ou postura do contribuinte perante a tributação, estamos falando de uma concepção do relacionamento entre indivíduo e Estado que dá suporte a certas posições teóricas e conceitos e que, frequentemente, são defendidos. Portanto, cumpre analisar não apenas a maneira prática pela qual as pessoas agem, mas a posição que alguém assume perante o Estado, a maneira pela qual se comporta perante ele, bem como o sentido e o alcance que dá às prerrogativas que o Poder Público possui relativamente a essa pessoa. Este é o núcleo, o cerne do problema objeto de nossa análise”.²⁶

O papel da ideologia no planejamento tributário mostra-se mais importante quando se tem a real noção do papel do intérprete da legislação tributária. Com efeito, **o intérprete não é um autômato, ele integra o processo hermenêutico com sua pré-compreensão**. Esta questão, que voltará a ser analisada adiante,²⁷ foi descortinada por Marco Aurélio Greco. Em suas palavras:

24 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 22; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 35. O autor retorna a este argumento mais adiante, ao afirmar que “o debate ideológico está na base dos questionamentos neste tema, pois dependendo da hierarquia de valores adotada pelo intérprete, será a sua concepção de Estado e do relacionamento Fisco e contribuinte. Direito e ideologia são faces da mesma moeda e felizmente é possível discutir concepções ideológicas. Prefiro que a ideologia entre explicitamente pela porta da frente do debate do que disfarçada debaixo de uma capa de legalidade ou segurança ‘neutras’; ou então disfarçada de uma ‘verdade científica incontestável’” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 308; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 314).

25 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 22; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 36.

26 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 306; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 311-312.

27 Capítulo IV.

“[...] A primeira fase (visão liberal, Estado de Direito, tributo como agressão, defesa da propriedade) vê o intérprete como alguém que vai meramente descrever o que está no direito positivo, alguém que nada agrega à matéria-prima fornecida pelo direito positivo, alguém que não traz nada de fora do ordenamento jurídico para compreender o que está acontecendo, alguém que estaria no Olimpo vendo sobre as nuvens o que acontece e dizendo, ‘você tem razão’, ‘aquilo não está bem feito’, a ‘lei diz isso ou aquilo’.

Esta figura não existe! Não existe a figura do intérprete neutro: todo intérprete traz sua carga pessoal, sua experiência, sua vivência, as vicissitudes da sua vida e está inserido no ambiente em que a decisão do caso ocorrerá.²⁸ (Destaque nosso)

Conforme observado por Marco Aurélio Greco, com base nas lições de Paul Ricouer, “na relação entre intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o ‘mundo do texto’ nem um mundo ‘atrás do texto’, **mas o ‘mundo diante do texto’**. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto. Em semiótica, estaríamos no nível pragmático”.²⁹ (Destaque nosso)

Se a ideologia permeia o processo hermenêutico e, no campo do planejamento tributário, orienta a visão sobre os seus limites, é relevante compreender o que seria ideologia. Segundo Marco Aurélio ela “corresponde a uma **valoração de valores**. Isto tem influência na medida em que objeto da interpretação não é o mundo do texto, nem o mundo atrás do texto, mas o mundo na frente do texto. Esta visão **coloca o intérprete não mais numa posição de mero descritor da realidade, mas de alguém que, no processo de compreensão e construção do mundo**, vai agregar aquele grau de relevância que considera adequado para os valores que estejam consagrados naquele determinado ordenamento e, a partir disto, encontrar a resposta adequada à situação concreta a resolver”.³⁰ (Destques nossos)

28 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 188; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 194-195.

29 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 507.

30 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 505; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.

Ao analisarmos a doutrina a respeito do planejamento tributário percebemos a forte ligação da ideologia com as interpretações dos diversos autores, **embora posições ideológicas nem sempre sejam transparentes.**

Veja-se, por exemplo, a opinião de Ives Gandra da Silva Martins. Em sua obra, este autor ressalta, em diversas passagens, a sua desconfiança em relação ao Estado. Textualmente:

“Em outras palavras, os detentores do poder, que constituem a classe privilegiada dos homens desiguais, necessitam da classe desprivilegiada, que é o povo, para sustentar o governo, contando, nas democracias modernas, com todo um aparato de manipulação da mídia para obter como necessários e do interesse público – leia-se interesse próprio – todos os recursos que retiram da comunidade.

É, portanto, o tributo, o elemento mais relevante para o exercício do poder. Em todos os tempos, o tributo serviu para sustentar seus detentores, não havendo poder sem tributo, ou tributo sem poder. O tributo pode ser da mais variada espécie, desde aquela primitiva ‘in natura’, ao dos tempos modernos, ou seja, em espécie, em moeda circulante ou escritural.

O tributo é, portanto, a transferência de recursos da sociedade desprivilegiada para o sustento dos governantes, não sendo a prioridade maior destes a prestação de serviços públicos, mas a sua própria manutenção no domínio das gentes e dos que os apoiam.

Não sem razão, a carga tributária de todos os países, em todo mundo, é elevada. Até hoje não se deu a devida importância, na composição do tributo e de sua destinação, àquilo que retorna à sociedade em serviços e àquilo que fica nos meandros e bastidores dos governos e governantes e de suas ambições, mordomias, privilégios, subsídios, vencimentos, nepotismo, corrupção, multiplicação de funções remuneradas e benefícios variados.

Em outras palavras, **grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas),** razão pela qual Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis, sustentados pela classe inferior dominada, que é o povo e a sociedade.”³¹ (Destaques nossos)

510. Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 46-57.

31 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51-52.

Ora, se, para este autor, **o tributo beneficia exclusivamente os detentores do poder**, que agem sempre em proveito próprio e nunca em benefício público, obviamente qualquer iniciativa do contribuinte que, sem entrar no campo da ilicitude formal, viabilize um menor recolhimento de tributo, será legítima.

Se este é o ponto de partida ideológico de Ives Gandra, não há dúvidas de que sua posição sobre os limites do planejamento tributário, buscará conferir ao agir do contribuinte orientado à economia de tributos mais amplitude. Não surpreende, portanto, sua visão de que “a norma antielisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas ‘fora da lei’, desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada dentro da lei, pelo contribuinte”. Arremata ainda o autor que “é lamentável que o CTN, obra elaborada pelos mais eminentes tributaristas do país da época, tenha sido desfigurado por texto resultante de pressões do Ministério da Fazenda, em que a eliminação dos direitos do contribuinte, o alijamento da ação do Poder Judiciário (quebra de sigilo bancário sem autorização judicial) e do Poder Legislativo (norma antielisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal) foram as tônicas dominantes, objetivando a instalação definitiva de uma ditadura fiscal no país”.³²

Do outro lado do espectro, se tomarmos um autor como Marciano Seabra de Godoi, perceberemos uma visão diametralmente oposta sobre o fenômeno tributário, como se infere da passagem abaixo transcrita:

“Historicamente, as instituições básicas da sociedade brasileira têm a marca da exclusão e da desigualdade social. Basta citar três dados: fomos o último País do mundo a abolir formalmente a escravidão, temos atualmente uma das piores distribuições de renda do planeta, e nunca se realizou no País uma efetiva reforma agrária nos moldes vivenciados pelos países desenvolvidos. A queda do regime militar ditatorial em 1984 e as duas últimas duas décadas de governo civil e eleições periódicas infelizmente não lograram modificar a estrutura profundamente excludente da sociedade brasileira.

32 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 128.

À luz da Constituição de 1988 e das construções das seções anteriores do presente trabalho, vejamos o que pode fazer o Direito Tributário brasileiro em prol da solidariedade social. E à luz da atividade legislativa da última década, vejamos como o legislador ordinário tem se omitido em tal tarefa.”³³

Um autor que coloca a solidariedade social no centro do debate, e que defende abertamente temas como a redistribuição de renda e a reforma agrária, tende a ter uma visão diversa sobre os limites do planejamento tributário. Nessa linha de ideias, argumenta Marciano Seabra de Godoi que, “em artigos que vimos publicando desde 2001, batemo-nos pela validade e pela aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN. Continuamos acreditando que esse dispositivo traz em si uma norma geral antielusão, dê-se-lhe o nome que se queira dar (*simulação* em sentido amplo com abuso de formas jurídicas, fraude à lei, abuso do direito), e principalmente continuamos acreditando que o Brasil deve se alinhar à tendência mundial de combater com vigor não só a sonegação, mas também os esquemas negociais artificiosos que engendram abuso das possibilidades de configuração do Direito Privado e que tornam ainda mais perverso o já injusto sistema tributário brasileiro. Qualquer corrente teórica que levante obstáculos ao combate dessas manobras parece-nos equivocada”.³⁴

No mesmo lado do espectro temos a posição de Ricardo Lodi Ribeiro, autor com claras preocupações sociais³⁵ e defensor do controle dos comportamentos elusivos dos contribuintes.³⁶

33 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 159. Ver, também: GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais Entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017. p. 45-90.

34 GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 296-297.

35 Ver, por exemplo: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. *Estudos de Direito Tributário: Volume 1 – Tributação e Cidadania*. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. p. 11-48; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Democracia, Desigualdade e Tributação Progressiva. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017. p. 157-176; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

36 Ver, por exemplo: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

Percebe-se nesses autores uma clara identidade da visão que têm sobre o papel da tributação no Estado Democrático de Direito com os limites do direito do contribuinte de legitimamente afastar, reduzir ou postergar seus deveres tributários. Entretanto, como apontamos, **esta correlação entre a visão sobre o papel do Estado e a posição do autor sobre os limites do planejamento tributário nem sempre pode ser rastreada em suas publicações.**

O papel da ideologia no Direito Tributário mostra-se especialmente relevante no campo do planejamento fiscal, tendo em vista o acentuado caráter axiológico da matéria e, principalmente, a ausência de uma manifestação inequívoca do Poder Legislativo sobre o tema.

Com efeito, após a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu no Código Tributário Nacional o parágrafo único em seu artigo 116, em várias oportunidades apresentaram-se ao Congresso Nacional projetos de lei para regulamentar o tema do planejamento tributário, sem que jamais o legislador ordinário tivesse aprovado tais medidas.

É notório que a primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN veio com a edição da Medida Provisória nº 66/2002, cujos artigos 13 a 19 cuidavam da matéria.³⁷ Também é de conhecimento geral que tais dispositivos foram rejeitados pelo Congresso Nacional quando da edição da Lei nº 10.637/2002, que, como já mencionado, foi a lei de conversão da aludida medida provisória.

No ano de 2007 foram apresentados dois projetos de lei que tinham como objetivo regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, o de número 133, de autoria do então Deputado Federal Flávio Dino, e o de número 536, de autoria do Poder Executivo. Note-se que esses projetos tramitam no Congresso Nacional há mais de dez anos, sem que tenham tido qualquer avanço significativo em direção à sua aprovação inicial pela Câmara dos Deputados.

Mais recentemente, foi editada a Medida Provisória nº 685/2015 que, à luz do disposto na Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G-20, pretendeu estabelecer a obrigação do contribuinte de declarar seu planejamento tri-

³⁷ Sobre o tema, ver: MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 76-90.

butário.³⁸ O artigo 7º desta medida provisória trouxe alguns critérios para a identificação de planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco.³⁹ Nada obstante, a resposta do Poder Legislativo nesta ocasião não foi diferente das situações anteriores: a proposta foi rejeitada e a medida provisória em tela não foi convertida em lei.⁴⁰

Este histórico levou alguns autores a questionar a legalidade de autuações fiscais que desconsideravam atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de afastar, reduzir ou postergar o dever jurídico tributário. Este é o caso, por exemplo, de Paulo Ayres Barreto que, voltando até os debates que antecederam a elaboração do Código Tributário Nacional, sustenta o seguinte:

“Nesse contexto, por diversas vezes o Congresso Nacional brasileiro refutou pretensões de ampliação dos poderes da Administração Tributária para a desqualificação dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Em pelo menos quatro oportunidades, propostas de legislação aumentando as competências administrativas nessa seara foram rejeitadas. Foram elas: (i) a discussão e aprovação do Código Tributário Nacional; (ii) a minuta do projeto que daria origem à LC 104/2001, originalmente elaborada pela Receita Fede-

38 Ver: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 278-281.

39 “Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou conter cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.”

40 A referência que estamos adotando neste estudo é a legislação da União Federal. Há iniciativas estaduais e municipais sobre a matéria, como a recente lei editada pelo Estado do Rio de Janeiro, que regulamentou o parágrafo único do artigo 116 do CTN em âmbito estadual (Lei nº 7.988/2018). Sobre o planejamento tributário de uma perspectiva estadual e municipal, ver: NOGUEIRA, Raphael Antonio. Os Debates sobre Planejamento Tributário nas Esferas Estadual e Municipal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André Rocha (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 397-418.

ral do Brasil; (iii) a rejeição do Capítulo da MP 66/2002 referente aos ‘procedimentos relativos à norma geral antielisão’; (iv) a rejeição dos artigos da MP 685/2015 referentes ao dever de declaração de planejamentos tributários à Receita Federal do Brasil.⁴¹

À omissão do Poder Legislativo soma-se a **omissão do Poder Judiciário, notadamente do Supremo Tribunal Federal**. Com efeito, logo após a edição da Lei Complementar nº 104 foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que questionou sua constitucionalidade e cujo julgamento só foi ultimado em 2022 (ver item 7.5 adiante).⁴²

Veja-se que não havia expectativa de que a Suprema Corte analisasse casos concretos sobre planejamento tributário. Longe disso. Contudo, o STF poderia – e deveria – ter pautado as bases axiológicas desse debate o que de certa forma ocorreu com o fim do julgamento da referida ação direta.

Neste contexto, a doutrina – com sua ideologia muitas vezes oculta e não raro pautada por interesses financeiros⁴³ – teve seu papel amplificado, colocando-se diretamente diante de uma Constituição aberta, que acolhe valores por vezes contraditórios e abre espaço para visões diametralmente

41 BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 164. Ver, também: SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: Da Origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 367-368; SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 401. Sobre as tentativas de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN na esfera federal, ver: SOARES, Romero Lobão. Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do CAREF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 463-485.

42 Sobre o tema da criação de insegurança jurídica pela (falta de) atuação do STF em matéria tributária, ver: ROCHA, Sergio André. Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição Pode Afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 257-270.

43 Cf. ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Coords.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. The Netherlands: Kluwer, 2017. p. 188-190.

opostas sobre os vetores do Sistema Tributário Nacional.⁴⁴ Esta doutrina, como visto, repercute posições ideológicas sobre o papel do Estado e os limites de sua atuação, em ambos os espectros do debate.

Percebe-se, então, a lucidez de Marco Aurélio Greco ao pontuar a relevância da ideologia do autor no estudo do planejamento tributário. Considerando a ausência de pautas legislativas e judiciais claras, as regras são construídas pela doutrina a partir de sua pré-compreensão, de forma a moldar a maleável argila que é uma Constituição compromissória como a Carta Brasileira de 1988. Desse modo, é comum que não saibamos se as posições jurídicas de determinado autor sobre o tema são dotadas de independência teórica, ou se foram desenvolvidas tendo já como fim suportar uma certa ideologia política e, conseqüentemente, do papel da tributação na sociedade contemporânea, ou, o que seria pior, suportar certos interesses econômicos.

Tendo como ponto de partida, portanto, a relevância da ideologia do intérprete, cabe-nos analisar, nos próximos itens, a visão de Marco Aurélio Greco sobre a relação Fisco-contribuinte, bem como sua teoria sobre a interpretação dos textos normativos tributários.

44 O capítulo 1 do livro de Marco Aurélio Greco sobre contribuições é um texto de leitura mandatória. Ali se encontra uma crítica inspirada sobre a teoria jurídica que ainda prevalece no Direito Tributário brasileiro. Nessas páginas, o autor faz um comentário relevante sobre o papel da doutrina em matéria tributária: “Neste passo, a doutrina assume um papel do maior significado; talvez maior do que já teve no passado. Se, no passado, a doutrina do Direito Tributário teve o imenso valor de construir um modelo de controle do exercício do poder de tributar, mediante a identificação de categorias altamente relevantes, como os aspectos da hipótese de incidência, a visão escalonada das normas aplicada à tributação, etc., hoje, cumpre aceitar a mudança como o único elemento constante e, a partir desta constatação do reconhecimento da crise do modelo causalista, buscar novos critérios e parâmetros que assegurem tal controle, pois o próprio objeto de análise sofreu alterações” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 48-49).

3. A Relação Contribuinte-Estado

3.1. A Opção Ideológica de Marco Aurélio Greco

Se a ideologia é tão relevante como apontado no item anterior, resta a questão: qual é a ideologia de Marco Aurélio Greco?

Já podemos antecipar que o autor declara a ideologia que norteia seu trabalho, a qual, contudo, deve ser contextualizada considerando a visão de Greco sobre a relação entre Estado e contribuinte.

No segundo capítulo do livro que estamos analisando, Marco Aurélio Greco menciona a visão que, ainda hoje, norteia boa parte da teoria tributária brasileira: a ideia de tributo como agressão. Esta percepção seria típica do Estado censitário caracterizado pela existência de classes bem definidas, no qual quem decide sobre a tributação são os donos do patrimônio. Segundo o autor:

“Neste contexto, em que os integrantes do corpo deliberativo do Estado é formado apenas por detentores de patrimônio ou renda, o tributo é visto sempre como uma agressão. O tributo é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, alguém que tem o poder de fato, e vai buscar de determinada classe – daqueles, obviamente que não são mendigos, que têm mais de 200\$ ou mais de 400\$ – uma quota do seu patrimônio para atender às despesas do Estado.

Ou seja, na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores do patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar.

Daí a construção de um perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado. Esta

característica vai permear grande parte da vida do Direito Tributário no Brasil e muitas vezes são expressão desse tipo de concepção da tributação. Esta característica vai, também, influenciar o debate sobre os princípios constitucionais em matéria tributária, pois se a tributação é vista como agressão, ‘princípio’ tributário será a previsão que integrar o núcleo essencial da proteção que deve ser assegurada ao contribuinte. Por isso – como veremos mais adiante –, legalidade, anterioridade e irretroatividade foram considerados ‘princípios’ da tributação, enquanto que na Constituição de 1988 eles são tratados como ‘limitações ao poder de tributar’ e não mais como princípios.”⁴⁵

Esta percepção do tributo como agressão é repudiada por Marco Aurélio Greco, sendo considerada incompatível com a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, tendo como ponto de partida a autoridade da Constituição,⁴⁶ o autor sustenta que não se pode perder de vista que a Constituição Federal de 1988 não instituiu um Estado de Direito, mas, sim, um **Estado Democrático de Direito**, o qual emerge da confluência de valores sociais e protetivos. Em suas palavras “o produto final deste confronto ideológico não foi nem um Estado de Direito meramente protetivo, nem um Estado Social meramente intervencionista. O produto final deste confronto ideológico está retratado no artigo 1º que estabelece ser o Brasil um Estado Democrático (= social) de Direito (= protetivo)”.⁴⁷

Tendo esta leitura da Constituição como premissa, Marco Aurélio argumenta que a grande dificuldade é o **reconhecimento do outro**, ou seja, “é convencer a parte contrária (que postula a prevalência de valor de outra feição) que ela tem de admitir que os outros valores mereçam ser postulados, ou seja, que possam ‘sentar à mesa’, no seguinte sentido: um defensor ferrenho de uma visão liberal clássica exclusiva e excludente só se interessaria na

45 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 29; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 41-42.

46 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 49-50; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 61-62.

47 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 51; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 63. O autor retoma essas considerações nas páginas 306-309. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36; GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 169.

defesa da propriedade, liberdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc. Se para ele só interessa isso, e não aceita que se fale em orçamento, planos de governo, melhoria das condições sociais, etc. porque isto não seria ‘jurídico’, ele não estaria aceitando que a variável social ‘sentasse à mesa’”.⁴⁸

Se a Constituição Federal é protetiva e social, para o autor, **a porção social da Constituição tributária estaria radicada no princípio da capacidade contributiva**. Como argumenta Greco, “neste último ponto, cabe perguntar: por que a norma sobre capacidade contributiva foi reintroduzida na Constituição Federal? Porque a capacidade contributiva é expressão da variável social. Se o Direito Tributário se contentasse com variáveis apenas objetivas não haveria necessidade de prever a capacidade contributiva; não haveria espaço para ela”.⁴⁹

Com base nessas ponderações, Marco Aurélio Greco apresenta, de forma objetiva, sua posição ideológica:

“Em suma, minha opção ideológica é no sentido de a Constituição inteira ter a sua máxima autoridade possível assegurada tanto nos valores protetivos (que são limitações constitucionais) quanto nos valores modificadores (que são princípios constitucionais). **Vale dizer, para discutir uma questão tributária plenamente é preciso que ambos estejam presentes e, em alguma medida, protegidos e prestigiados. Um não pode extinguir o outro, a legalidade não pode existir sem capacidade contributiva e a capacidade contributiva não pode existir sem a legalidade.**

O grau de legalidade e o grau de capacidade contributiva que se conjugam num caso concreto é questão a ser examinada mais adiante. Não defendo a prevalência de nenhum dos dois conjuntos de valores, afirmo, isto sim, categoricamente que nenhum dos dois é absoluto, mas não defendo a constante prevalência de um nem a prevalência do outro.

Não abro mão da legalidade (sem adjetivos), seja como fundamento da ação do Estado, seja como limite desta, faceta também importante assumida pela legalidade.

48 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 52; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 64.

49 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 65; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 76.

Outro ponto fundamental da minha concepção é o de que ninguém está obrigado a pagar o maior tributo possível, mas também não estou dizendo que qualquer menor tributo possível estará protegido pelo ordenamento e terá seus efeitos por ele garantidos.”⁵⁰ (Destaque nosso)

Já na parte final do livro, Greco retoma essa análise nos seguintes termos:

“Assim entendo, pois – como tantas vezes reiterado neste estudo – a temática da elisão tributária envolve dois valores que, embora opostos, **encontram idêntica guarida na Constituição**: de um lado, o princípio da capacidade contributiva que aponta no sentido de assegurar a plenitude das incidências previstas em relação a todos que se encontrem na situação legal prevista; e, de outro lado, a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual que apontam no sentido de os sujeitos passivos buscarem exercê-las de modo a obter a menor carga tributária legalmente possível.

Ou seja, subjacente ao debate sobre elisão tributária reúnem-se dois valores constitucionais opostos. Opostos, pois o prestígio apenas do primeiro levaria à indiscriminada desconsideração de todo e qualquer ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte, enquanto o prestígio exclusivo do segundo levaria à possibilidade de serem realizados todos e quaisquer atos ou negócios, quaisquer que fossem seus efeitos, mesmo que desprovidos de qualquer outra razão que não a menor tributação, ainda que isso despotencializasse ou mesmo esvaziasse o princípio da capacidade contributiva.

Não se trata, portanto, de fazer prevalecer nenhum dos dois valores constitucionais. Trata-se, isto sim, de compô-los de forma equilibrada de modo a encontrar, em cada caso concreto, seu ponto de equilíbrio.”⁵¹ (Destques nossos)

50 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 70-71; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 81. Em outro estudo, Marco Aurélio colocou o seguinte: “O grande desafio para todos aqueles que lidam com o Direito Tributário é encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que leem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa” (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 189).

51 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 578; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 582.

Nos textos acima, Marco Aurélio Greco descreve a si próprio como um autor de “centro”, defensor das garantias que protegem o contribuinte, mas, ao mesmo tempo, advogado da função social da tributação pela aplicação do princípio da capacidade contributiva – em seu viés positivo. Segundo o autor, em sua teoria “deixa de haver um predomínio da liberdade e **passa a haver um equilíbrio** entre ela e o valor solidariedade social”.⁵² (Destaque nosso)

Nas conversas que mantive com Greco, apresentadas ao final deste estudo, conseguimos entender que, da perspectiva do autor, mais do que uma questão de ideologia política, a sua teoria está pautada na **busca pelo equilíbrio**,⁵³ o que certamente influenciou a sua abordagem dos princípios que pautam os debates sobre planejamento tributário. Este ponto já aparecia no primeiro estudo sobre o tema escrito por Marco Aurélio, onde restou consignado que “o justo estará no equilíbrio entre a liberdade e a solidariedade (posicionado entre ambas)”.⁵⁴

Ou seja, quem buscar na obra de Marco Aurélio uma justificativa política para suas posições não a encontrará. O que o autor procurou – e procura em sua obra – é encontrar harmonia entre os diversos vetores e pontos de atração que pautam a tributação. Por isso é que, realmente, se trata de uma doutrina de “centro” que procura o espaço de onde segurança e solidariedade possam irradiar igual luz.

52 GRECO, Marco Aurélio. Reorganização Societária e Planejamento Tributário. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de. *Reorganização Societária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 45. Como aduziu o autor em texto mais recente: “A consagração de ambos os conjuntos de valores significa a necessidade permanente de uma composição de valores – sem predomínio predefinido de nenhum dos dois conjuntos. Assim, na produção, interpretação e aplicação da legislação tributária é preciso, ao mesmo tempo, considerar tanto os elementos de caráter formal e protetivo (as limitações) como os valores de caráter substancial (princípios e objetivos). Como estabelece o art. 3º, I, da CF/88, o objetivo fundamental da República é construir uma sociedade que, ao mesmo tempo, seja livre e solidária, pois só assim será justa” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 21).

53 Ver as respostas às perguntas 38 a 40 da entrevista ao final do livro.

54 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 91.

3.2. Comentários

Como já pontuamos, é lugar comum ressaltar o caráter instrumental da tributação.⁵⁵ A arrecadação fiscal não é um fim em si mesma, é um meio para a realização de certos fins estatais. Nesse contexto, o ponto mais controvertido é exatamente delimitar quais são ou devem ser tais fins estatais.

Ao analisarmos a posição ideológica declarada por Marco Aurélio Greco notamos que ela não é uma posição ideológico-política. Passamos a compreender melhor a análise do autor após nossas conversas. Com efeito, como ele mesmo deixou claro, suas preocupações são sempre baseadas no Direito positivo e a ele sempre retornam. Considerando o raciocínio por trás da produção teórica de Marco Aurélio, não surpreende que o autor busque sempre lastro em um dispositivo posto.

De fato, em seu livro o autor não apresenta posição sobre qual deve ser o papel do Estado, quais devem ser suas atribuições, se deve intervir mais ou menos na economia ou ser provedor de prestações positivas, sobre se deve avocar um papel redistributivo e quais os limites de sua função como centro de redistribuição de riqueza na sociedade, etc. Em verdade, confirmando o que pontuamos acima, Greco, durante nossas conversas, negou expressamente que seus pontos de partida sejam políticos, ou reflitam uma certa ideologia política.

O autor apresenta de maneira clara a feição do Estado Democrático de Direito que conjuga a proteção da liberdade com a proteção social. Ao sustentar essas considerações Marco Aurélio nos traz uma interpretação da Constituição Federal de 1988, está interpretando um texto normativo.

Ao apresentar sua maneira de ler a Constituição Federal, Greco busca atribuir aos valores protetivos e sociais um mesmo *status*. De certa manei-

55 Ao analisar a função instrumental da tributação em outro estudo, Marco Aurélio Greco fez uma importante ressalva, destacando que, após a Constituição Federal de 1988, “a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo imediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundantes, permanentes e mediatos, definem o padrão a ser atendido” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 329-330). Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 170-172.

ra, os esclarecimentos apresentados pelo autor em nossos encontros também nos permitem entender melhor sua posição. Afinal, como já apontamos, **o que Marco Aurélio busca incessantemente é o equilíbrio.**

A procura pelo equilíbrio, apresentada por Greco ao tratar de seu ponto de partida ideológico, nem sempre é percebida pelo leitor.

A leitura de certas passagens do livro *Planejamento Tributário* pode gerar uma percepção de preferência pelos valores sociais, corporificados no princípio da capacidade contributiva, em comparação aos princípios protetivos, ou de segurança jurídica, ao menos nos casos difíceis, em que não haja uma prevalência clara de nenhum dos dois lados. **Contudo, esta não é a posição do autor.**

Nossa reflexão sobre a maneira como os leitores percebem o livro sob análise indica que as inúmeras controvérsias causadas pela apresentação de uma **capacidade contributiva positiva** fizeram com que se desse uma relevância superlativa a este tema, como se o livro fosse essencialmente sobre isso.

Essa leitura enviesada do livro não é completamente sem razão. Com efeito, é inegável que o princípio da capacidade contributiva é relevante na obra de Marco Aurélio. Contudo, como apontaremos adiante, ele – o princípio da capacidade contributiva – é até mesmo prescindível como elemento interpretativo nos casos em que presente alguma patologia do ato ou negócio jurídico.

A sua análise sobre o princípio da capacidade contributiva parte do disposto no §1º do artigo 145 da Constituição Federal, segundo o qual “**sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (Destaque nosso)

Ao estudar as interpretações da expressão “sempre que possível”, como veremos mais detidamente no item 5.3, Greco sustenta haver um “entendimento a ser considerado que defende existir um ângulo positivo do ‘sempre que possível’, no sentido de o preceito conter a previsão de que ‘só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da

capacidade contributiva'. Ou seja, colocando a tônica no 'sempre' e não no 'possível'. *Sempre* que for possível, atenda-se a capacidade contributiva".⁵⁶

Partindo dessa premissa, Marco Aurélio Greco sustenta a utilização da capacidade contributiva como um elemento hermenêutico, que "servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta".⁵⁷ Daí conclui que "ao interpretar determinado artigo da lei, não devo fazê-lo isoladamente, nem apenas como elemento que está conectado dentro de um conjunto formal. É preciso verificar qual manifestação de capacidade contributiva ele quer alcançar. A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome 'compra e venda', mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda".⁵⁸

Esta lição a respeito da capacidade contributiva tem conexão com a visão de Greco sobre a relação entre o dever de pagar impostos e a solidariedade social. De acordo com o autor, "pagar impostos, numa sociedade formada por pessoas com distintas aptidões para contribuir para as despesas públicas (cuja finalidade é reverter em serviços para todos e também para os que deles mais necessitam), corresponde a uma postura ligada à solidariedade com os que menos possuem, verdadeiro instrumento de compatibilização do convívio social. Capacidade contributiva não é figura ligada apenas ao dimensionamento do montante a pagar, mas vincula-se, principalmente, à manifestação de aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária (CF/88, artigo 3º, I) em que os que mais podem contribuam em dimensão maior do que os que menos podem".⁵⁹

56 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 339; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 344.

57 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 340; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 345.

58 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 341; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 346.

59 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 209. Em outro estudo, apontou o autor que "o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a

A defesa da prevalência da capacidade contributiva no sistema tributário leva o autor a sustentar, no que chamará de Terceira Fase do debate sobre o planejamento tributário, que mesmo nos casos em que não haja patologia identificável, não haja simulação, abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei, ou qualquer outro vício do ato ou negócio praticado pelo contribuinte, ainda assim ele pode vir a ser desconsiderado pelas autoridades fiscais, exatamente com base no princípio da capacidade contributiva. Em suas palavras, **“mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista da perspectiva da capacidade contributiva”**.⁶⁰ (Destaque nosso)

Percebe-se que a capacidade contributiva positiva tem um papel central na doutrina de Marco Aurélio Greco. Tanto assim que, em sua análise sobre o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a conclusão do autor é no sentido de que **este dispositivo foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro exatamente para viabilizar a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte sem a presença de qualquer patologia**. Para Marco Aurélio, “a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto”.⁶¹

Nada obstante, embora a centralidade da capacidade contributiva não possa ser negada, é necessário ter em conta que:

capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade” (GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174). Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Abuso de Direito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 90.

60 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

61 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 557; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 562.

- o princípio da capacidade contributiva, em seu viés positivo, só é essencial para a aplicação da teoria de Greco da chamada Terceira Fase (ver item 5.3); e
- em nenhum momento ela é utilizada para anular ou sobrepor-se aos princípios de segurança. Afinal, não é qualquer capacidade contributiva que pode ser tributada, **mas, sim, aquela manifestação de capacidade econômica prevista em lei**.⁶²

Em nossas conversas Marco Aurélio disse uma frase importante, que talvez seja a chave para avançarmos neste ponto. Nos disse o mestre: “Não interessa tanto o que você fala, mas sim o que o outro entende”.⁶³ Afinal, como não cansamos de apontar, a interpretação se dá no “mundo diante do texto”,⁶⁴ no mundo diante do emissor da mensagem, ou seja, **no intérprete**.

Talvez décadas de um senso comum teórico forjado por teorias formalistas tenham criado pré-conceitos que fazem com que a teoria de Marco Aurélio Greco seja lida como tendenciosa para os valores sociais. **Quando há uma distorção no discurso, a mera defesa de um espaço para posições contrárias acaba sendo vista como uma tentativa de negação da posição original.** Temos visto algo parecido no debate social. A busca de espaço para as minorias, de modo que elas tenham a mesma representatividade, é vista não raro como uma defesa exacerbada das mesmas. É certamente absurdo, mas há quem argumente que as minorias têm mais direitos do que os tradicionais donos da história no século XXI.

Não conseguimos deixar de ver alguma semelhança entre esta situação que se apresenta no âmbito da sociedade e as reações à teoria de Marco Aurélio.

Por outro lado, sempre que há uma situação de desequilíbrio, a reconfiguração das posições em um mesmo patamar requer um discurso vigoroso. Em termos simples, nesta quadratura necessita-se de pouco esforço argumentativo para a defesa de princípios de segurança. A defesa de princípios de solidariedade e justiça requer um esforço argumentativo adicional.

62 Ver: GRECO, Marco Aurélio. [Artigo 150, I, da Constituição Federal]. In: CANOTILHO, J. J. GOMES et. al. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2 ed. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2018. p. 1.744-1.745; GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 11.

63 Ver resposta à pergunta 23 da entrevista ao final do livro.

64 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 507.

Uma doutrina formalista, forjada nos anos duros da ditadura militar, sem qualquer tradição para a discussão ética e moral, que vê um Direito Tributário robótico, sem alma, reage a uma teoria que busca humanizar a tributação como se ela fosse a negação completa de seus pontos de partida. Contudo, não é esta a proposta de Marco Aurélio Greco. O que o autor defende, como veremos, é uma legalidade-emancipação, focada na proteção ampla do contribuinte contra a utilização da lei formal como instrumento de dominação do pagador de tributos.

Efetivamente há um ponto importante de distinção entre a posição de Greco e a que encontramos em autores que sustentam posições teóricas antagônicas: Marco Aurélio certamente não possui uma visão aprioristicamente negativa do Estado, como visto em Ives Gandra. É muito interessante a análise que Greco faz sobre a perspectiva “nós e eles” na análise da relação entre o contribuinte e o Estado:

“Em suma, a relação entre indivíduo e Estado também mudou, na medida em que ela (na minha maneira de ver), não é mais uma relação de proteção pura contra o Estado. A relação é, fundamentalmente, de participação, de atuação positiva de cada um na construção do Direito e no exercício do poder. Não somos meros expectadores como se fossemos distanciados de algo que ocorre em plano distinto daquele em que nos encontramos. **Entre indivíduo e Estado não há um ‘nós’ e ‘eles’, mas sim um ‘todos’, pois o Estado nada mais é do que uma criação do próprio Homem, que atua mediante condutas humanas por agentes cuja escolha e de cujo controle todos participamos, direta ou indiretamente.** As palavras-chave do mundo atual são ‘participação no’ e ‘controle sobre’ o exercício do poder e não mais uma atitude de busca de ‘proteção contra’, como se existissem lados opostos (sustentar a existência de lados opostos é retornar à ideia de opostos! É a lógica bivalente!). Se, no plano prático, por vezes podem ocorrer momentos em que haja um distanciamento e uma oposição, creio que devemos trabalhar para que o contexto de oposição seja superado por um contexto de convívio e participação.”⁶⁵ (Destaque nosso)

Esta passagem deixa claro um aspecto que diferencia Marco Aurélio Greco de boa parte dos autores brasileiros. Enquanto muitos desconfiam

65 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36-37.

do Estado e adotam esta postura de distanciamento entre Estado e contribuinte, Greco, ressaltando o papel da cidadania fiscal calcada no princípio da capacidade contributiva, aproxima o Estado e os cidadãos. É o equilíbrio novamente tendo um papel relevante em sua doutrina.

Há uma observação final que devemos fazer. Naturalmente, há autores que dirão: “a teoria de Marco Aurélio é desequilibrada, já que ela não inclui **a minha visão** sobre a legalidade e a tipicidade tributárias”. Realmente, para um autor que sustente uma leitura da legalidade e tipicidade tributárias como uma obrigação de fechamento conceitual historicista, a teoria de Greco apresentará um desequilíbrio. Mas tal desequilíbrio aparente não está na teoria de Marco Aurélio, mas, sim, no ponto de partida de alguns de seus críticos, que pretendem que suas visões sejam universalizáveis, dotadas de uma inquestionável correção científica, como se representassem **a única maneira correta de ler a Constituição**.

O fato, contudo, é que não só Marco Aurélio Greco põe em xeque tais pontos de partida.⁶⁶ Nós mesmos, em diversas ocasiões, nos posicionamos contra o senso comum teórico tributário brasileiro,⁶⁷ assim como autores como Aurélio Pitanga Seixas Filho,⁶⁸ Carlos Alexandre Campos,⁶⁹ Érico Teixeira Vinho-

66 Como bem observado por Daniel Lannes, “desde a redemocratização em 1988, as perspectivas formalistas do Direito Tributário, estritamente liberais e individualistas, têm perdido espaço para visões outras, que buscam efetivar os múltiplos valores e princípios consagrados na Constituição Federal. Esse contexto de abertura axiológica do Direito traz reflexos também para a relação tributária, que deixa de estar pautada exclusivamente em uma excessiva preocupação de reforço da segurança dos particulares (o direito como proteção contra o Estado), para passar a ser pautada sob viés de cooperação e transparência entre contribuinte e Fisco (o direito em favor de um bem comum)” (LANNES, Daniel. *Legalidade Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 83-84).

67 Ver: ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017; ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

68 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 13-27.

69 CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 235-289.

sa Pinto,⁷⁰ Fábio Zambitte Ibrahim,⁷¹ Fernando Zilveti,⁷² Gustavo da Gama Vital Oliveira,⁷³ Ivan Tauil Rodrigues,⁷⁴ José Maria Arruda de Andrade,⁷⁵ Leonardo de Andrade Rezende Alvim,⁷⁶ Luís Cesar Souza de Queiroz,⁷⁷ Marciano Seabra de Godoi,⁷⁸ Marcos Abraham,⁷⁹ Marcus Lívio Gomes,⁸⁰

- 70 PINTO, Érico Teixeira Vinhosa. Planejamento Tributário: A Desconstrução de Mitos Como Premissa para a Construção da Segurança Jurídica e da Justiça Possíveis, à Luz da Constituição de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 187-205.
- 71 IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Retenção na Fonte Como Obrigação Instrumental*. Niterói: Impetus, 2008. p. 119-150.
- 72 ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 29-53; ZILVETI, Fernando Aurélio. Globalização e Regulação – Flexibilização do Princípio da Legalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007, p. 233-253.
- 73 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Cláusulas Pétreas Financeiras e Tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019. p. 22 e seguintes.
- 74 RODRIGUES, Ivan Tauil. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para Obter Economia Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, 2003, p. 34-44.
- 75 ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 168-189.
- 76 ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. *Crítica ao Formalismo Jurídico no Direito Tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária*. 2016. 219 p. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2016; ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Os Riscos da Adoção da Legalidade Tributária Estrita e a Teoria de Ricardo Lobo Torres como Marco de uma Transição de Modelos. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Coords.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 27-58.
- 77 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021. p. 353-363.
- 78 GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 71-99.
- 79 ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 111-134.
- 80 GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 65-71.

Onofre Batista,⁸¹ Ricardo Lodi Ribeiro,⁸² Ricardo Lobo Torres,⁸³ entre outros. Naturalmente, isso não significa que esses autores defendam posições homogêneas. O traço que as une é a divergência com a visão tradicional sobre os pontos de partida da tributação no Estado Democrático de Direito.

É importante, portanto, entendermos o que motivou o desenvolvimento das ideias do autor: o impulso não foi uma determinada ideologia política, não foi a intenção de carrear recursos para o Estado para que este possa ampliar esta ou aquela função. Greco não trata desses assuntos. A pauta da teoria de Marco Aurélio é a filosofia oriental e a busca incessante pelo equilíbrio dos valores e princípios que condicionam o fenômeno tributário.

81 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 153-176.

82 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 1-182.

83 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 400-468.

4. Interpretação do Texto Normativo Tributário e Planejamento Fiscal

Um dos capítulos mais importantes do livro *Planejamento Tributário* é o XIX, intitulado “Interpretação da Norma Tributária”. Com efeito, tendo como ponto de partida uma teoria formal-silogística sobre a interpretação do texto normativo tributário,⁸⁴ a ideologia do intérprete teria pouca relevância diante da pretensão de objetividade hermenêutica. Encontramos posição neste sentido em Alberto Xavier, para quem “a aplicação da norma tributária a um caso concreto traduz-se num raciocínio lógico subsuntivo que tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito e como conclusão um juízo afirmativo ou negativo acerca da correspondência da referida situação fática à hipótese normativa”.⁸⁵

Marco Aurélio Greco expõe à luz do dia a insuficiência do raciocínio silogístico na interpretação jurídica. Como observa, “os fatos não são inequívocos, nem quanto à sua ocorrência, nem quanto ao seu significado, por envolverem, no mais das vezes, *valorações* que extrapolam os dados meramente empíricos. As normas, seja por consagrarem valores, seja porque o intérprete deles também é portador, implicam, igualmente, *valorações* que interferem na operação de fragmentação e recomposição do discurso normativo”.⁸⁶

Foi feliz Greco em apontar que a falibilidade do silogismo mostra-se ainda mais clara no campo do planejamento tributário, em que os fatos envolvidos em cada caso exigem soluções distintas. De acordo com sua lição, “tratando-se de elisão, é muito difícil dizer *a priori* e em abstrato se as condutas imaginadas pelo contribuinte estão ou não protegidas contra as investidas do Fisco; se estarão, ou não, resguardadas da tentativa de uma

84 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 10-11.

85 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 34.

86 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 492; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 498.

desqualificação do que for feito para uma requalificação em categoria fiscal mais onerosa. Neste ponto, a aplicação do denominado ‘silogismo judicial’ torna-se cada vez mais complexa. A interpretação deverá, pois, explicar por que e como isto ocorre e quais os elementos que interferem nesse contexto”.⁸⁷

Contudo, cremos que uma das contribuições mais relevantes de Marco Aurélio Greco nesta parte é o reconhecimento da **centralidade do intérprete no processo hermenêutico**, ao afastar a ideia que de a interpretação se dê no **mundo do texto**,⁸⁸ ou no **mundo atrás do texto**,⁸⁹ apontando, em passagem já transcrita neste estudo, que “na relação entre intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o ‘mundo do texto’ nem um mundo ‘atrás do texto’, mas o **‘mundo diante do texto’**. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto. Em semiótica, estaríamos no nível pragmático”.⁹⁰ (Destaque nosso)

Se a interpretação se dá no **mundo diante do texto**, cai por terra a pretensão de objetividade da atividade hermenêutica. Segundo Greco, “a ideia de ‘neutralidade’ do intérprete, como se estivesse numa posição olímpica e distanciada do mundo concreto, limitando-se a repetir o que ‘já está’ na lei, é muito própria do Século XIX, mas não resistiu ao Século XX. **O intérprete tem papel relevante na construção do sentido e do alcance da norma jurídica**. Para alguns, o conjunto de palavras compõe apenas a

87 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 489-490; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 495.

88 No **mundo do texto** “o texto seria compreendido enquanto tal; segundo esta visão, o intérprete deveria expressar o que o texto diz. Numa visão semiótica dir-se-á que desta ótica a interpretação estaria em nível sintático” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 501; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 506).

89 Neste caso, “ao se interpretar um texto, o que estaria sendo efetivamente interpretado seria o *mundo atrás do texto*, ou seja, o texto estaria representando uma certa realidade que o intérprete deveria buscar, para conhecer o efetivo alcance do texto” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 501; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 506).

90 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 507.

disposição normativa, pois a norma seria o significado que o intérprete dá ao texto quando o aplica ao caso concreto”.⁹¹ (Destaque nosso)

Daí que, segundo o autor, “na atividade de interpretação descrevemos o que pensamos ou o que somos, não alguma coisa alheia a nós mesmos”,⁹² razão pela qual “os valores sociais e culturais são outro elemento fundamental no processo de interpretação, não propriamente no sentido de algo que se opõe ao próprio trabalho do intérprete, nem exatamente como ‘limites’ à sua atuação, mas como elementos integrantes da essência da interpretação”.⁹³

É assim que a ideologia do intérprete penetra o processo de construção de sentido do texto normativo,⁹⁴ desde o texto constitucional até o texto do mais subalterno ato administrativo normativo, de maneira que “se alguém assumir como premissa que a tributação é forma de agressão ao patrimônio, talvez veja no tipo estritamente o que a linguagem nele contida indica de modo inequívoco. Com isto, está procurando dar grau 1 de relevância aos valores segurança e certeza”.⁹⁵

Nesta passagem, uma vez mais pode-se inferir a ideologia de Marco Aurélio Greco, quando afirma que “se passarmos a ver a tributação não mais como instrumento de atingimento do patrimônio, ou seja, se o mundo diante do texto passar a ver a tributação como instrumento de geração de recursos para o Tesouro, ou instrumento para assegurar a participação de todos no rateio das despesas do Estado, ou instrumento de reequilíbrio de disparidades econômicas, ou instrumento de solidariedade e fraterni-

91 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 507.

92 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 506; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 511.

93 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 503; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 508.

94 Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 126-128. Sobre a natureza da interpretação como um processo de criação de normas jurídicas a partir de textos, ver: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário*. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 236-237; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130.

95 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 511; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 516.

dade ou, enfim, se passarmos a ver outra natureza na tributação, poder-se-á interpretar diferentemente aquele mesmo tipo que consta da lei”.⁹⁶

Outro pilar da doutrina tributária tradicional, que é abalado pela obra de Marco Aurélio Greco, é a verdadeira obsessão por segurança e certeza, materializada na glorificação da lógica bivalente, afinal, “se a norma e o fato submetidos à interpretação por diversas pessoas ou órgãos são os mesmos, a conclusão de todos deveria ser no mesmo sentido, conduzindo a um único resultado. Um pensamento lógico-dedutivo não comporta conclusões que se afastam das premissas, e a afirmação quanto a um objeto ter certa essência opõe-se à afirmação de que não tem aquela mesma essência. Ou a lei a aplicar é a lei A ou não é; ou a conduta é X ou não é X; ou a conduta é lícita ou ilícita etc.”⁹⁷

Nada obstante, como aponta o autor, “esta visão bivalente está passando por uma profunda revisão. Todo modelo teórico de compreensão da realidade implica uma simplificação do objeto para fins de permitir seu exame, a partir de elementos que constituiriam seu núcleo essencial. Esta lógica bivalente (sim/não; certo/errado; 0/1 etc.) está se demonstrando insuficiente ou inadequada para explicar a realidade por corresponder a uma simplificação exagerada de um mundo complexo (simplificação, portanto, irreal)”⁹⁸

Aqui notamos um ponto fundamental. Quando se questiona o modelo lógico binário e se descortina sua incapacidade de apresentar soluções aos problemas que surgem em um mundo complexo, **não se está defendendo a complexidade, nem sustentando que esta seja um fim a ser buscado**. Do contrário, o que se está fazendo é reconhecer a realidade como ela se apresenta, não raro complexa, incerta e ambígua. Trazendo uma vez mais as lições de Marco Aurélio Greco:

“[...] Durante muito tempo postulou-se a ideia de certeza e segurança como algo decorrente das normas (forma) e da maneira como deveriam ser aplicadas e interpretadas (neutralidade do intérprete, mero

96 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 513; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 517.

97 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 493; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 498.

98 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 494; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 499.

observador). Agora estamos passando para uma compreensão de que **o mundo da conduta humana é essencialmente incerto, havendo apenas momentos de segurança e certeza que são obtidos, fundamentalmente, pela correspondência entre a visão de mundo de quem tem a expectativa de segurança e certeza, e os valores social e culturalmente aceitos, filtrados pelo intérprete no caso concreto.**

Esta é a crise pela qual passa a interpretação da lei tributária, no momento presente. Por um lado, há décadas de busca da segurança e da certeza da lei em função de uma proteção a ser assegurada ao patrimônio atingido pelo tributo; de outro lado, o crescimento de valores sociais e culturais positivos e indutores (e não meramente negativos protetivos) que o ordenamento quer ver atendidos. Por um lado, a experiência circunscrita num país em função de suas peculiaridades e características, e, de outro lado, a globalização de negócios e interesses submetidos a ordenamentos distintos e que vêm sendo interpretados segundo princípios e concepções diversas. Cada um é, ao mesmo tempo, uma parte e o todo. O modelo quantitativo está se mostrando insuficiente; não que deva ser abandonado, mas deve ser entendido como etapa num processo mais amplo de interpretação e construção da realidade.”⁹⁹ (Destaque nosso)

Marco Aurélio Greco nos brinda com passagens preciosas sobre a complexidade e a incerteza no seu livro *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. A crítica do autor recai sobre a visão causal que domina a teoria jurídico tributária, a qual “assume um mundo feito”. Em suas palavras, “para esta visão, do fato gerador, vamos chamar assim, trabalha-se à vista de um mundo feito, pronto, e não de um mundo por fazer. Daí a relevância que se dá ao Direito Positivo, pois o Direito Positivo é um direito posto, é o direito feito. Neste contexto, o referencial exclusivo do intérprete, não principal mas exclusivo, é o Direito Positivo. Assim é, pois ele é o ponto de apoio do conhecimento, vale dizer, o mundo que já foi feito, não um mundo para ser feito”.¹⁰⁰

Esta visão estática de mundo,¹⁰¹ essencialmente causal, tem uma pretensão de redução de complexidades. Como acentua o autor “todo este modelo, apoiado na ideia de causalidade, na noção de subsunção e

99 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 520-521; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 524-525.

100 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 23-24.

101 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 21.

numa concepção como a de Estado de Direito, é um modelo que propugna pelos valores certeza e segurança. O mundo que está pronto, feito, a ser meramente descrito pelo intérprete sem que seja por ele modificado, é o mundo da certeza e da segurança. Realmente, na medida em que o intérprete ou aplicador se limitasse a subsumir fatos a normas, identificando objetivamente a causa da obrigação; na medida em que soubesse exatamente qual a relação existente, e assim por diante, esta seria uma postura que levaria à certeza e à segurança”.¹⁰²

A perspectiva de um mundo certo e determinado, de uma legislação tributária certa e determinada, revela uma crença ingênua numa realidade mecânica que simplesmente não existe.¹⁰³ Daí Greco afirmar, com absoluta lucidez, que “a incerteza é parte essencial do mundo; apenas ganhou realce nos tempos atuais em função da complexidade, da velocidade e da fluidez das relações em sociedade e na interação desta com o mundo e o ambiente. Pós-modernidade, era da incerteza, etc., são expressões que circulam hoje no dia a dia das pessoas”.¹⁰⁴

A pretensão de se viver num mundo estático no passado gera uma teoria jurídica – tributária – debilitada, definhada, incapaz de lidar com os problemas do futuro. Afinal, como aponta o autor, **“a rigor ninguém sabe, com precisão o que irá acontecer no futuro, portanto, não é possível fazer uma afirmação categórica sobre um vir a ser.** Se, no início do Século XX, alguém afirmasse ‘todas as coisas são tangíveis’, esta afirmação poderia estar correta; mas se afirmasse ‘todas as coisas serão tangíveis’, esta seria uma afirmação que se demonstrou, *a posteriore*, absolutamente incorreta, pois à época não existia *software*, que é um intangível, pois não pode ser tocado fisicamente. Poderia ter sido afirmado que ‘todas as coisas

102 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 29.

103 Ver resposta à pergunta 43 da entrevista ao final do livro.

104 GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 191-192. Num dos últimos parágrafos do livro *Planejamento Tributário*, Marco Aurélio faz comentários precisos sobre a questão da insegurança e da incerteza: “Em suma, a vida é cheia de riscos, seja para o contribuinte seja para o Fisco. Querer certeza e estabilidade absolutas, é sonho que nunca na história da humanidade ninguém conseguiu obter. O importante é ter consciência do contexto, de onde estamos e do tipo de risco e atitude que devemos tomar daqui para frente” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 615; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 621).

são tangíveis' (considerando a experiência e o conhecimento existente até aquele momento), mas não afirmar que elas 'serão' tangíveis, pois continuará sendo da maneira que é. A lógica aristotélica não é adequada quando lidamos com o futuro, ela permite conclusões de verdade ou falsidade apenas se o objeto estiver sendo considerado no passado".¹⁰⁵ (Destaque nosso)

No momento em que se reconhece que olhar apenas para trás nos impede de ver o que está adiante, **percebe-se que uma teoria congelada na lei é insuficiente para lidar com os problemas de um mundo complexo**. Assim, "a teoria no mundo atual tem se apresentado mais como uma teoria da legitimação da decisão jurídica do que uma teoria de sistematização do fenômeno jurídico. Segurança e certeza não estão, portanto, no sistema jurídico considerado em potência (em abstrato); segurança e certeza são construídas pragmaticamente em ato *hic et nunc* pelos organizadores do Direito".¹⁰⁶

4.1. Comentários

Ao aceitarmos o modelo interpretativo apresentado por Marco Aurélio Greco, ao qual aderimos integralmente,¹⁰⁷ torna-se relevante, como já apontamos, a análise da pré-compreensão do intérprete, consideran-

105 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 39. Esta preocupação com a nossa capacidade relativa – ou incapacidade – de antever o futuro já aparecia em um livro do autor de 1991, sobre Medidas Provisórias. Naquela oportunidade, asseverou Greco o seguinte: "O ordenamento jurídico, por definição, corresponde a um conjunto de disposições que visam regular a conduta humana, seja prevendo, de plano, as consequências de determinada ação, seja autorizando a realização de condutas que impliquem a produção de novas normas jurídicas. No entanto, toda norma, quando editada, apoia-se nos elementos que o produtor da norma (legislador *lato sensu*) tem à disposição ou que, razoavelmente, pode prever. Com o ordenamento definem-se padrões de comportamento fundamentalmente para atender a situações previsíveis.

Porém, a realidade é sempre muito mais complexa do que pode ser predeterminado pelo ordenamento positivo, o que (a experiência assim demonstra) tem levado ao surgimento de casos em que determinadas situações de fato, ao ocorrerem, se apresentam inadequadamente disciplinadas, quando não se dá o caso de se encontrarem totalmente ignoradas pelas normas vigentes" (GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 10).

106 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 30.

107 Ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130.

do seu horizonte histórico e cultural.¹⁰⁸ A influência da ideologia¹⁰⁹ não se dá apenas no plano individual, mas transcende para a coletividade, e, no contexto da interpretação jurídico-tributária, radica-se na leitura da Constituição. Daí a existência de verdadeira batalha argumentativa sobre a leitura da Constituição Tributária: se como um documento de proteção dos contribuintes contra a tributação,¹¹⁰ ou como um instrumento híbrido, que protege os contribuintes e ao mesmo tempo exige deles um certo padrão de conduta no campo tributário que, a partir do desenvolvimento da cidadania fiscal, reforça sua obrigação de contribuir.¹¹¹

108 Ver: ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 77-96. Como aponta Tathiane Piscitelli, “o intérprete, como ser-no-mundo, está igualmente imerso na história, já que a condição de sua existência é a própria historicidade. O mesmo se diga do objeto a ser conhecido. Ambos pertencem à história e qualquer compreensão que se faça do mundo não estará apartada desse dado. O sujeito que compreende recebe o legado da tradição pela linguagem” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 35-36).

109 Como apontava Ricardo Lobo Torres, “a interpretação do Direito Tributário também não refoge à influência ideológica. As posições básicas e contraditórias do positivismo e do jusnaturalismo são decisivas para colorir a atitude do intérprete. A concepção autonomista do Direito Tributário produzirá resultados diferentes daqueles projetados pelos civilistas ou formalistas, pelo que o grave problema da elisão pertence antes à Teoria Geral do Direito do que propriamente à temática da interpretação” (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 338).

110 Nesse sentido, ver, por exemplo: ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 240-244.

111 Veja-se a seguinte lição de Ricardo Lobo Torres: “A cidadania em sua expressão moderna tem, entre os seus desdobramentos, o de ser a *cidadania fiscal*. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo” (TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Fiscal Múltipla. In: REZENDE, Condorcet. *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 460). No mesmo sentido, Marciano Buffon argumenta que “é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional” (BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade da Pessoa Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100). Sobre o tema, ver, também: OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Apontamentos sobre a (sub) Cidadania Fiscal no Brasil. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017. p. 91-110; ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 53-57; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 28.

Usualmente as interpretações da Constituição Tributária são apresentadas como dados, sem que se dê pistas sobre a ideologia política do intérprete, que molda a sua pré-compreensão. Esta estratégia, consciente ou não, pretende dotar a posição apresentada de objetividade científica, isenta de influências ideológicas pessoais. Contudo, como observa Marco Aurélio, “a busca de assegurar que o estudioso do Direito estivesse fazendo verdadeira ‘ciência’ (no sentido racionalista e positivista) fez com que ele se distanciasse da compreensão daquilo que de mais típico o Direito possui (convívio com a incerteza e com o futuro) que são os grandes desafios que, na atualidade, apresentam-se em todos os campos do conhecimento humano, inclusive nas chamadas Ciências Exatas”.¹¹²

Entretanto, a definição dos valores que prevalecem no Texto Constitucional é dada pela interpretação. Em outras palavras, é construída pela via hermenêutica, sendo, portanto, inevitavelmente impactada pela ideologia do intérprete.

Uma questão que merece ser analisada, também, é que a ideologia política não é binária, pró-solidariedade versus pró-liberdade, ela é *fuzzy*,¹¹³ para nos valermos das lições de Greco. Há um largo espectro de posições entre a tributação máxima em prol da sociedade e a tributação mínima em prol do indivíduo.

Podemos usar como exemplo nossas próprias convicções ideológicas. Acreditamos num estado centralizador de iniciativas distributivas, mas, absolutamente subsidiário no campo econômico, com atuação em áreas estratégicas de interesse nacional. Temos visões abertas sobre a regra da legalidade e sobre a interpretação do texto normativo fiscal, mas nossas posições não são fundadas axiologicamente no valor solidariedade. De fato, parece-nos que a solidariedade é um valor a ser considerado na elaboração do sistema tributário e na aplicação dos montantes arrecadados,¹¹⁴ mas tem

112 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 41.

113 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 495; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 500. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 39.

114 Ver: ROCHA, Sergio André. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). O

um papel limitado na interpretação da legislação – embora, naturalmente, seja um elemento (*topoi*) considerado no processo hermenêutico.¹¹⁵

Percebe-se, portanto, que embora haja significativos pontos de interseção entre nossas posições doutrinárias e aquelas sustentadas por Marco Aurélio Greco, temos diferentes pontos de partida constitucionais e filosóficos, os quais podem, ao menos em parte, ser explicados por nossas divergências ideológicas.

Um último aspecto a ser pontuado é que, por mais que se atribua, no estudo do planejamento tributário, crescente relevância à legalidade e tipicidade, e à interpretação dos textos normativos, não nos parece que os aspectos relacionados ao tema orbitem, efetivamente, tais questões.¹¹⁶

Partamos da premissa, que mesmo não testada empiricamente parece intuitivamente verdadeira, de que o planejamento tributário tem seu *locus* mais corriqueiro no campo da tributação da renda. Ao menos, a maioria dos casos que se tornaram emblemáticos no debate do planejamento tributário referem-se à aplicação da legislação do imposto de renda (ágio, incorporação às avessas, “casa e separa”, segregação de entidades para utilização do lucro presumido, etc.).

Ora, em todos esses casos, o debate não é sobre a interpretação da hipótese de incidência do Imposto de Renda. Na verdade, faz pouca diferença se a premissa é de que ela é mais fechada ou aberta. Afinal, a esta altura reconhece-se, de maneira razoavelmente estável, que a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Renda é ter a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos de qualquer natureza, vistos estes como acréscimos definitivos de patrimônio em um determinado período de tempo.¹¹⁷

Dever Fundamental de Pagar Impostos. Belo Horizonte, 2017. p. 37-40; ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 87-92.

115 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 117-121.

116 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 158.

117 Sobre o tema, ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 284-320; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil Constitucional e temas específicos)*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 37-45; LOPES, Roberto Salles. *Conceito de Renda para fins Tributários e IFRS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 172-173; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 116-119.

Assim, quando se discute se uma operação “casa e separa” configura ou não fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas,¹¹⁸ não se está debatendo sobre a descrição abstrata, aberta ou fechada, da hipótese de incidência deste imposto. Esta está clara: é auferir disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, entendidos estes como acréscimos patrimoniais. A questão a ser resolvida em um caso como este é se os atos praticados pelo contribuinte se amoldam ou não àqueles descritos abstratamente na lei.¹¹⁹

Em outras palavras, a questão central nos debates sobre o planejamento tributário não é de interpretação dos textos normativos, mas, sim, de qualificação fática. Sobre o conceito de **qualificação** vale a pena trazer-mos a este estudo a seguinte passagem de Ricardo Lobo Torres:

“O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei, ou *qualificado* segundo as categorias estabelecidas pela norma ou, como prefere Reale, é objeto de uma ‘qualificação normativa’. Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma. Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógico-formal, mas também valorativa, o que às vezes, como anota Perelman, permite que o juiz abuse da qualificação para modificar a interpretação.”¹²⁰

Essa distinção entre interpretação do texto normativo e qualificação dos fatos também é encontrada na obra de Ricardo Guastini:

“Os problemas de interpretação (que significa causar a morte de um homem?) e os problemas de qualificação da hipótese (o tal fato

118 Sobre a operação “casa e separa”, ver: FARIA, Renato Vilela. Caso RBS: Análise da Operação “Casa-e-Separa”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 63-90; MADEIRA, Eduardo Arruda; ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos. O “Casa e Separa” Revisto à Luz da “Técnica da Simulação”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2014. v. II. p. 161-199.

119 Sobre o tema, ver: MARQUES, Marco Aurélio Zortea. Planejamento Tributário e Capacidade Contributiva: Interpretação à Luz da Teoria Moral de Ronald Dworkin. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 319-324.

120 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 309-310.

constitui homicídio?) são logicamente equivalentes. Contudo, deve-se destacar que a escolha de tratar um certo problema como de interpretação ou, ao contrário, como problema de qualificação, não é destituída de efeitos práticos, já que em alguns sistemas jurídicos os problemas de qualificação (questões ‘de fato’) são de competência de um corpo de jurados, enquanto os problemas interpretativos são de competência da corte; em outros sistemas jurídicos (como o sistema italiano vigente), existem juízes, como na Corte de cassação, cuja jurisdição está circunscrita somente às questões ‘de direito’.”¹²¹

Segundo José de Oliveira Ascensão:

“Qualificar é determinar a categoria jurídica em que dada realidade se integra.

As partes celebraram um contrato, ajustaram as suas pretensões. Que espécie de contrato é esse? É uma compra e venda? É uma sociedade? Quer as partes o tenham nominado, quer não, isto não é definitivo, pois é a lei quem determina qual a qualificação adequada. Não se vão aplicar as regras da locação a um empréstimo só porque as partes lhe chamaram locação.

[...]

Como dissemos, este trabalho de qualificação é em regra necessário e prévio à aplicação da norma ao caso singular. Podemos efetivamente generalizar: há qualificação sempre que se determina a categoria típica correspondente a uma situação concreta.”¹²²

Este aspecto não passou despercebido a Marco Aurélio Greco, que sentenciou: “no campo do planejamento tributário, grande parte – se não a totalidade – do debate está aí; a discussão não está centrada no fato enquanto evento concreto (o fato é certo, a lei é certa). **O debate está nas qualificações jurídicas do fato: o contribuinte qualifica um fato como cisão seletiva e o Fisco qualifica este mesmo fato como venda de participação societária. A divergência não está no fato, está na qualificação que o intérprete dá àquele fato.**”¹²³ (Destaque nosso)

121 GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 73.

122 ASCENSÃO, José de Oliveira. *Introdução à Ciência do Direito*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 600-601. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 173-183.

123 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 169; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 176.

O autor retomou o assunto ao analisar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, quando vaticinou que “o dispositivo comentado não autoriza, nem desautoriza, a utilização da interpretação econômica; simplesmente não dispõe sobre a matéria! Seu objeto não é a interpretação da legislação (regulada pelos artigos 107 a 112 do CTN); **seu objeto é assegurar que, se o fato gerador legalmente previsto efetivamente ocorreu, a circunstância de estar disfarçado ou travestido de outro fato não afasta a incidência da lei tributária**, cuja eficácia deverá ser assegurada, ainda que seja mediante a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que o encobrem”.¹²⁴ (Destaque nosso)

Seguindo esta linha de raciocínio, mesmo que aceitássemos a premissa de que o Direito Tributário Brasileiro tem como um de seus pilares o dito princípio da tipicidade cerrada – premissa que rejeitamos –,¹²⁵ ainda assim teríamos o debate sobre os limites do planejamento tributário, uma vez que, como pontuamos, a questão aqui não é principalmente de direito, mas essencialmente de fato.¹²⁶

Outro mito dos debates sobre planejamento tributário refere-se à relação entre Direito Privado e Direito Tributário.¹²⁷ Tomando mais uma vez

Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 196-199.

124 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 551; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 556.

125 Ver: ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade Tributária? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 97-111. Para uma revisão das origens da tipicidade no Direito Tributário brasileiro, ver: ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 50, 2022, p. 399-430.

126 Este ponto aparece na obra de Hugo de Brito Machado, para quem “no contexto do *planejamento tributário* muitas questões podem ser colocadas além daquelas que decorrem da imprecisão da regra legal definidora da hipótese de incidência do tributo. Aliás, as questões suscitadas a propósito do planejamento tributário na verdade são, quase todas, alheias à definição da hipótese de incidência do tributo, embora a esta indiretamente digam respeito, na medida em que são concernentes à obtenção de resultado econômico semelhante àquele alcançado com a realização da hipótese de incidência ou fato gerador” (MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 80).

127 Sobre o tema da inter-relação entre Direito Tributário e Direito Privado, ver: FLÁVIO NETO, Luís. Entre o Amor e a Indiferença: vamos discutir a relação? O Relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o Caso da Permuta de Ações sem Torna. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, 2017, p. 92-166; DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Simulação na Interposição Fraudulenta de Terceiros. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016, p. 70-88.

o exemplo do Imposto de Renda, a hipótese de incidência deste tributo não guarda qualquer relação com os conceitos de compra e venda, incorporação, etc. Para que haja tributação basta que haja disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Desta forma, usando mais uma vez o exemplo da operação “casa e separa”, a questão de os atos societários estarem de acordo com a disciplina do Direito Privado é irrelevante para fins tributários. O que importa é que, efetivamente, haja disponibilidade de renda, artificialmente revestida de acréscimo de patrimônio não tributável – ganho de variação de participação ou ganho de equivalência patrimonial.

O único conceito do Direito Privado inerente à delimitação da hipótese de incidência do Imposto de Renda é o de **patrimônio**, que é um conceito típico de Direito Privado – embora possa ser definido de forma distinta para fins tributários, uma vez que não se trata de um conceito utilizado pela Constituição Federal para a atribuição de competência para a instituição deste imposto. Neste particular, concordamos com Fernando Zilveti, para quem “o conceito de renda está ligado ao patrimônio, porém não sob a perspectiva privatista do Direito Civil. O conceito de renda que interessa em termos de patrimônio se concentra nos efeitos econômicos da renda. A história da tributação demonstra o vínculo visceral da renda com o patrimônio. O imposto de renda teria profundas raízes no patrimônio. A gênese do imposto de renda se encontra no patrimônio, **o que não significa que o conceito de renda esteja preso ao conceito patrimonial do Direito Civil**. Como será defendido em termos de tese afinal, a evolução da sociedade determinou a revisão do conceito de patrimônio. A renda, portanto, mesmo que relacionada ao patrimônio, se desenvolve segundo a essência econômica, de sorte que o conceito patrimonial do Direito Civil é de pouca serventia para a evolução do imposto”.¹²⁸ (Destaque nosso)

128 ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda em Trinta Anos da Constituição de 1988. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (Coords.). *Direito Tributário: Os 30 Anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018. p. 103. Para uma revisão das implicações do conceito de patrimônio no contexto do Imposto de Renda, ver: FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 61-69.

Esses debates muitas vezes esquecem da seguinte questão: O que é o Direito Privado? O Código Civil não é um catálogo de conceitos unívocos como parcela relevante da doutrina tributária quer fazer parecer. Assim, mesmo que se tenha um reenvio ao Direito Privado, encontraremos um texto passível de interpretação, a não ser que haja uma posição final do órgão de aplicação do Direito. Dessa maneira, dizer que “serviço” deve ter um conceito de Direito Privado, ou que “simulação” é um termo de Direito Privado, não elimina a necessidade de interpretação de tais termos no contexto em que se inserem. Raramente o intérprete se deparará com um termo que tenha uma definição unívoca no Direito Privado.

5. Fases do Debate sobre o Planejamento Tributário

Marco Aurélio Greco dividiu a evolução do debate sobre o planejamento tributário no Brasil em três fases:

- Primeira Fase: Liberdade, salvo simulação
- Segunda Fase: Liberdade, salvo patologias
- Terceira Fase: Liberdade com capacidade contributiva

Analisaremos a seguir cada uma dessas fases, segundo o autor. Ao falar-se em “fases”, o leitor pode ter a impressão de que seriam estágios consecutivos do desenvolvimento teórico do planejamento tributário. Entretanto essas “fases” refletem posições teóricas que convivem historicamente. Ainda hoje, em 2022, há autores que sustentam a posição de que os limites ao planejamento tributário devem ser apenas formais, baseados na licitude e na anterioridade dos atos praticados em relação à ocorrência do fato gerador.

De outro lado, mesmo quando os autores que defendiam posições teóricas da Primeira Fase prevaleciam de forma amplamente majoritária na doutrina já havia posições divergentes, mais alinhadas com a Segunda Fase.¹²⁹

Se uma caracterização temporal das “fases” não parece refletir a evolução doutrinária da matéria, ela pode representar, de alguma forma, a modificação do entendimento das autoridades fiscais e a evolução do Con-

129 Este é o caso, por exemplo, de Amílcar de Araújo Falcão. Ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 44-49. Em interessante estudo, Marciano Seabra de Godoi aponta como a doutrina de Rubens Gomes de Souza, Amílcar Falcão e Ruy Barbosa Nogueira se aproximavam na defesa da existência de limites à economia fiscal. Ver: GODOI, Marciano Seabra de. *Interpretação do Direito Tributário*. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 238-243. Para um exame da evolução histórica inicial da teoria sobre o planejamento tributário, ver: CARVALHO, João Rafael Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 219-229.

selho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a matéria.¹³⁰ Mesmo assim a classificação não seria cartesiana. A discussão administrativa sobre os limites do planejamento tributário parece parada na Segunda Fase. Como apontamos, não há, a esta altura, uma percepção da visão que têm os tribunais judiciais sobre a matéria. Por fim, o debate da Terceira Fase – na extensão dada por Marco Aurélio Greco – parece praticamente inexistente, mesmo no campo doutrinário e nas decisões administrativas.

Como apontado, embora a primeira leitura dê a impressão de que as “fases” indicam um período, um lugar no tempo, num artigo publicado em 2005 Greco esclarece que sua classificação não é cronológica, mas, sim, teórica. Em suas palavras “o debate sobre planejamento tributário desenvolve-se em três fases distintas (**fases mais teóricas do que cronológicas**) conforme a composição de elementos relevantes para determinar se um planejamento produzirá ou não os efeitos jurídicos de menor carga tributária”.¹³¹ (Destaque nosso)

Com essas considerações em mente, passaremos à análise da posição de Marco Aurélio Greco sobre cada uma das “fases” do debate sobre o planejamento tributário.

5.1. Liberdade, Salvo Simulação

De acordo com Marco Aurélio Greco, o ponto de partida ideológico dos autores que sustentam esta posição é uma visão do tributo “como agressão ao patrimônio individual”, de modo que o “Direito Tributário – como conjunto de normas que regulam o exercício desse poder – passa a ser o escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado”.¹³²

130 Ver: JUNGER, Tatiana. Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF: O Ato de Desconsideração e a Evolução de sua Fundamentação na Jurisprudência Administrativa Federal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 515-547.

131 GRECO, Marco Aurélio. Reorganização Societária e Planejamento Tributário. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.). *Reorganização Societária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 36-37. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio et. al. (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 264; GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009, p. 16.

132 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 143.

O ponto central desta “fase” seria a “liberdade *absoluta* (destaco ‘absoluta’) em função da qual o indivíduo pode agir como bem entender para dispor de seus negócios, salvo (e aí vem a observação feita anteriormente) se os atos forem ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação”.¹³³ Chega-se até a defender que o gestor empresarial teria uma espécie de obrigação de reduzir a carga tributária da pessoa jurídica e maximizar os lucros da entidade.¹³⁴

A primeira decorrência desta visão é que ela “**desemboca numa ideia de legalidade levada ao último grau, daí falar-se em legalidade estrita.** Não basta haver legalidade, é preciso que ela seja ‘estrita’. Adjetiva-se a legalidade para que a exigência tributária alcance a menor área possível, porque se o indivíduo está sendo agredido no seu patrimônio só aceitou ser agredido naquilo de que não pôde escapar; portanto, nesta fase, a legalidade tem de ser ‘estrita’”.¹³⁵ Consequentemente, esta postura leva também “a uma *tipicidade* que postula ser indispensável um desenho absolutamente fechado das hipóteses legais, no sentido quase literal dos termos utilizados na lei, pois aquele que fez a norma não aceitou ser alcançado por nada que estivesse fora do absoluta e nitidamente previsto na literalidade da lei, a denominada tipicidade fechada”.¹³⁶ (Destaque nosso)

133 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 134; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 141-142. Ver também as considerações do autor na página 311. Como exemplo da posição podemos citar o seguinte texto: DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-353.

134 Ver, por exemplo: MOREIRA, André Mendes. O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 79; MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 116; JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no Direito Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. p. 77; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 77-81; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 255-256.

135 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 136; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 144.

136 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 136-137; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 144-145.

Outra consequência deste modelo é a percepção de que haveria um **direito de auto-organização do contribuinte praticamente absoluto**. Segundo o autor, “se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar”.¹³⁷

A interpretação defendida nesta Primeira Fase reflete a posição de autores como Aires F. Barreto,¹³⁸ Alberto Xavier,¹³⁹ André Mendes Moreira,¹⁴⁰ Cristiano Carvalho,¹⁴¹ Ives Gandra da Silva Martins,¹⁴² Hugo de Brito Machado,¹⁴³ José Eduardo Soares de Melo,¹⁴⁴ Martha Toribio Leão,¹⁴⁵ Misabel Abreu Machado Derzi,¹⁴⁶ Paulo Ayres Barreto,¹⁴⁷ Paulo de Barros Carvalho,¹⁴⁸

137 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 138; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 146.

138 BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 709-723.

139 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

140 MOREIRA, André Mendes. O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 73-89.

141 CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 257-263.

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

143 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

144 MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 161-179.

145 LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

146 DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, Segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232.

147 BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

148 CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 569-599.

Roque Antônio Carrazza,¹⁴⁹ Sacha Calmon¹⁵⁰ e Sampaio Dória,¹⁵¹ entre outros. Como notado por Marco Aurélio Greco, ela foi responsável pela “proliferação das operações meramente formais em que a grande pergunta era saber se numérica e contabilmente tudo estaria correto. É a quintessência do planejamento de caráter formal”.¹⁵²

É importante observarmos que, embora haja elementos comuns nas teorias desses autores, os mesmos não podem ser considerados um grupo homogêneo. Com efeito, suas posições são muito próximas de uma perspectiva axiológica e principiológica. Contudo, tal proximidade não se verifica quando se considera a aplicação concreta da teoria de muitos desses autores, como demonstramos em outro estudo.¹⁵³

Neste ponto vale fazermos uma ressalva que já apresentamos em outro estudo: não raro as divergências entre as posições de Marco Aurélio Greco e as dos autores da Primeira Fase **não se manifestam na análise de casos práticos, embora sempre estejam presentes no plano axiológico**.¹⁵⁴ Como afirmamos “**o problema fulcral no debate sobre o planejamento tributário é uma preocupação excessiva com divergências de fundo axiológico**. Quando se fala em solidariedade, justiça, segurança, dever fundamental de contribuir, iniciam-se discussões de fundo ideológico que opõem leituras completamente distintas da Constituição. Contudo, ao se deixar o plano principiológico constitucional para analisar os casos

149 CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 241-255

150 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

151 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

152 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 138-139; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 146.

153 Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

154 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 492-498. Ver, também: GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 296.

concretos, percebe-se que certamente existem diferenças entre os autores, contudo, elas são menos marcantes do que se imagina”.¹⁵⁵ (Destaque nosso)

Quando se fala no papel da solidariedade no debate sobre planejamento tributário¹⁵⁶ há reações fortes em sentido contrário. Humberto Ávila, por exemplo, afirma categoricamente que “os contribuintes jamais podem ser tributados com base em considerações gerais sobre a igualdade e a solidariedade”.¹⁵⁷ Ricardo Mariz de Oliveira vai destacar que “não há solidariedade social que emane do genérico e indeterminado objetivo declarado no art. 3º da Constituição, um objetivo que seria sobranceiro às limitações do poder de tributar insculpidas no art. 150 da mesma Constituição, as quais são específicas e determinadas, e ganham concretude na legislação competente”.¹⁵⁸ Mais recentemente, Martha Toribio Leão sustentou a mesma posição, argumentando que “a Constituição não autoriza a cobrança de tributos *por meio* ou *em razão da* solidariedade”.¹⁵⁹

Não nos parece que haja qualquer passagem, na obra de Marco Aurélio Greco, onde o autor sustente a possibilidade de surgimento de um dever jurídico tributário a partir do valor constitucional solidariedade, ou mesmo do princípio da capacidade contributiva. É possível que haja autos de infração e decisões administrativas nessa linha, mas não a teoria de Greco. Talvez esta seja uma das maiores confusões criadas a partir da obra do autor.

155 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 498.

156 Ver, por exemplo: PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: Uma Análise Constitucional Baseada nos Fundamentos da Tributação Brasileira e do Direito Comparado. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 165-194.

157 ÁVILA, Humberto. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Forma e Material do Planejamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 205, 2012, p. 174; ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 71.

158 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário, este Incompreendido. In: SANTOS, Ramon Tomazela (Coord.). *Estudos de Direito Tributário: 40 Anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 34.

159 LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 134.

Entretanto, por mais que desperte paixões esse debate axiológico tem pouca relevância – ou deveria ter pouca relevância – na solução de casos concretos. Com efeito, **o ponto chave neste debate é o conceito de simulação.**¹⁶⁰ No fundo, embora ele seja onipresente em todos esses autores, em termos práticos, **cada um tem uma simulação “para chamar de sua”, que só fica clara diante de casos concretos.**¹⁶¹ O que um autor chama de simulação, para outro é abuso de formas jurídicas, ou fraude à lei. Somente a situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem e em que concordam ou divergem.¹⁶²

Como observa Gustavo Haddad, “tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como simulados (e portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, conclusões predeterminadas sobre um tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações”.¹⁶³

Ao final de sua obra seminal sobre planejamento tributário,¹⁶⁴ Antonio Roberto Sampaio Dória dedicou-se a analisar alguns casos para verifi-

160 Este ponto foi ressaltado por Fábio Piovesan Bozza (Cf. BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 273-274). Ver, também: GODOI, Marciano Seabra de. Caso UNILEVER. Desmembramento do Objeto Social e sua Atribuição a Outras Pessoas Jurídicas, Tendo Como Único Motivo a Redução de Tributos. Uso e Abuso Desta Antiga Forma de Planejamento Tributário, à Luz dos Possíveis Conceitos de Simulação. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 291-303; ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 135-138.

161 Não é por outra razão que Marco Aurélio Greco afirma não ter dúvida “de dizer que hoje, em matéria de planejamento tributário, ‘simulação’ é um conceito à procura de um significado!” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 395; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 400).

162 Sobre o tema, ver: MÜLLER, Gabriel Baltazar. O Âmbito de Convergência entre Autores “Formalistas” e “Não Formalistas” no Campo do Planejamento Tributário: Análise de Situações Práticas. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 227-252.

163 HADDAD, Gustavo. A Simulação e seus Índices. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 94, nov. 2007, p. 71.

164 Sobre a obra de Sampaio Dória, ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 22-42.

car se seriam casos de elisão fiscal legítima. O primeiro caso examinado foi o do “seguro dotal”. Veja-se uma descrição da operação, nas suas palavras:

“Consistia essa evasão em celebrar a pessoa física um contrato de seguro, pagando o prêmio (geralmente com recursos provindos de empréstimos concedidos pela própria seguradora) e cancelando-se ato contínuo o ajuste, diminuído de pequena importância correspondente ao lucro da seguradora no negócio. Ao preencher subsequentemente sua declaração de renda, o indivíduo abatia de seus ganhos o valor do prêmio pago e não incluía positivamente o valor do prêmio restituído, pois excluía a lei, de expresso, do rol de rendimentos tributáveis, as restituições de prêmio de seguro resultantes de renúncia ou cancelamento do contrato respectivo.”¹⁶⁵ (Destaque nosso)

A leitura desta passagem já evidencia a posição de Sampaio Dória, quando ele faz referência a “essa **evasão**”. Segundo o autor:

“[...] classificáramos o contrato ajustado como tipicamente simulado porquanto uma das características basilares, que a presumem, é a de o ato ter sido ‘realizado para não ter eficácia ou para ser anulado em seguida. É a simulação absoluta, porque o agente não tenciona realizar ato algum, nem o aparente, nem qualquer outro’. **Ademais, o ajuste não tinha qualquer objetivo material, mercantil, negocial, econômico, senão o de, exclusivamente, lesar o Fisco. Diferente seria o caso do seguro dotal que realmente viesse a cobrir um risco efetivo e específico do agente que, superado o mesmo, cancelasse o seguro.**”¹⁶⁶ (Destaque nosso)

Não é de se deixar passar em branco as referências feitas por Sampaio Dória à falta de “qualquer objetivo material, mercantil, negocial, econômico, senão o de, exclusivamente, lesar o Fisco” como argumento para, neste caso, suplantar a legalidade formal e considerar os atos praticados como **evasivos**.

165 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 135-136.

166 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 137.

Ao analisar este mesmo caso, Misabel Derzi¹⁶⁷ e Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁶⁸ concluíram, igualmente, que se tratava de simulação.¹⁶⁹ Essa posição não foi seguida por Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone, para quem, “no caso, a situação do seguro não é situação de fato, e sim jurídica, razão pela qual ignorá-la para tributar, afronta a legalidade e todos os princípios constitucionais correlatos.”¹⁷⁰ À posição desses autores aderiu José Eduardo Soares de Melo.¹⁷¹

Veja-se que todos esses autores têm a mesma posição teórica sobre os limites do planejamento tributário, sendo defensores da liberdade ampla de economia fiscal dentro dos marcos da legalidade. Contudo, diante de um caso concreto, alguns consideraram que se tratava de evasão fiscal, e outros de que se estava diante de planejamento fiscal legítimo.

Este exemplo descortina um fato que temos observado. Parte significativa do debate sobre o planejamento tributário é marcada pelo embate entre correntes axiológicas antagônicas. De um lado, há autores como Marco Aurélio Greco¹⁷², Marciano Seabra de Godoi¹⁷³ e Marcus Abraham¹⁷⁴ que fundamentam suas posições no princípio da solidariedade, enquanto, de

167 DERZI, Misabel Abreu Machado. O Direito à Economia de Imposto – Seus Limites (Estudo de Casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 313-315.

168 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 351.

169 Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 96-102 e p. 121-128.

170 MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Evasão e Elisão de Tributos – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 160.

171 MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 234-235.

172 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 320-323; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 326-329.

173 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

174 ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 57-85.

outro, há autores que o rejeitam, fundamentando suas posições essencialmente no sobreprincípio da segurança jurídica e no apelo a princípios com feição de contenção do poder, como Hugo de Brito Machado,¹⁷⁵ Humberto Ávila¹⁷⁶ e Sacha Calmon Navarro Coêlho.¹⁷⁷

Temos argumentado há algum tempo que este embate de posições axiológicas diametralmente opostas desvia o foco do que é relevante na definição dos limites do planejamento tributário. Com efeito, o embate axiológico é, no fundo, como bem salienta Marco Aurélio Greco, um embate ideológico.¹⁷⁸ Contudo, ele ofusca a questão de fundo: **quase todos os autores, independentemente de sua filiação axiológica, ao analisarem casos concretos, reconhecem limites à liberdade de organização com a finalidade de não pagar, reduzir ou postergar o dever tributário.**

Um exemplo emblemático é a análise feita por Hugo de Brito Machado da decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo nº 11065/0001.736/89-26. Trata-se de uma “incorporação às avessas”, em que uma empresa com prejuízos fiscais incorporou outra lucrativa, com vistas a evitar a aplicação do artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda,¹⁷⁹ que veda a transferência de prejuízos fiscais quando a empresa incorporada é a que tem o prejuízo. Mesmo que longa, vale a pena transcrever na íntegra a seguinte passagem deste autor:

“Ressalte-se desde logo que a norma de restrição foi editada, nos termos em que está expressa, porque o legislador visou coibir o que era praticado. Geralmente a pessoa jurídica lucrativa incorporava uma pessoa jurídica deficitária com expressivo prejuízo. Podemos

175 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 93-108.

176 ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 78.

177 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 2.

178 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 50-54; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 62-64.

179 “Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33). Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).” Este dispositivo está previsto no artigo 585 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018.

dizer que comprava a empresa deficitária por um preço inferior ao valor que a compensação do prejuízo lhe permitia economizar em imposto de renda. Por isso é que foi editada a norma restritiva do direito de compensar, vedando à *incorporadora* compensar com lucro seu o prejuízo da *incorporada*.

Ocorre que o mesmo resultado passou a ser alcançado com a denominada incorporação às avessas, operação de incorporação na qual uma pessoa jurídica deficitária incorpora a pessoa jurídica lucrativa, mas a final quem se extingue é a deficitária e quem subsiste é a lucrativa. **Com a incorporação às avessas resta caracterizada, portanto, fraude à lei.** Essa caracterização, ressalte-se, é objetiva. Independe de ter havido ou não intenção de fraudar. Nem se precisa cogitar desse elemento subjetivo.”¹⁸⁰ (Destaque em negrito nosso)

Veja-se que, nesta passagem, Hugo de Brito Machado se afastou da análise meramente formal da legalidade/ilegalidade dos atos praticados pelo contribuinte, para focar o aspecto teleológico do disposto no artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda.

Ao analisar o mesmo caso, José Eduardo Soares de Melo pontuou que “evidencia-se a prática de fraude no manifesto desrespeito à lei imperativa (moldura aplicável às normas tributárias), acarretando a nulidade do negócio jurídico (artigo 166, VI, do Código Civil), na denominada ‘incorporação de papel’, cogitando de alterações societárias sem nenhum embasamento fático.”¹⁸¹

Interessante, também, é a posição de Humberto Ávila. Este autor é vigoroso defensor do papel protetivo de nossa Constituição, na qual ressalta a prevalência dos princípios de segurança jurídica.¹⁸² Contudo, ao analisar os limites no uso do planejamento tributário pelo contribuinte, afirmou Humberto Ávila que “quando o contribuinte se utilizar de formas jurídicas dadas pelo legislador – **se ele ‘usar’ das formas jurídicas sem, no entanto,**

180 MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 125-126.

181 MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 232.

182 ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, 2007, p. 81; ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 240-244.

‘abusar’ delas, nós teremos que manter a validade do negócio jurídico, inclusive para fins tributários”.¹⁸³ (Destaque nosso)

Ora, a leitura, a *contrario sensu*, da afirmação de Ávila é no sentido de que **se o contribuinte abusar das formas jurídicas não é necessário nem obrigatório manter-se a validade do negócio jurídico para fins tributários**.

Prossegue, então, o referido autor, “a pergunta, na verdade, apenas foi deslocada. Mas o que é, então, ‘abusar da forma jurídica’? Ora, é fazer uma compra e venda, que tem elementos essenciais, como preço, e desnaturar o preço. Um veículo que vale R\$ 100.000,00 é vendido por R\$ 10,00. Nesse caso, nós estamos pegando um elemento essencial do negócio jurídico e desnaturando. É fazer uma compra e venda por meio da formação de uma sociedade, essa, que não pratica operação social alguma, que é criada num dia e extinta no outro, e simplesmente não tem seu objeto social concretizado. Nessa hipótese, o contribuinte estaria abusando da forma societária. Quando porém, o contribuinte, no exercício da sua autonomia privada e na concretização da liberdade de exercício de atividade econômica, usar uma forma jurídica sem dela abusar – **isto é, sem desnaturar seus elementos essenciais** – o negócio jurídico por ele praticado deve valer”.¹⁸⁴ (Destques nossos) Em estudo mais recente o autor reiterou que “o vício do *abuso de forma* ocorre quando o contribuinte, no exercício da sua autonomia privada e na concretização da liberdade de exercício de atividade econômica, utilizar uma forma negocial prevista pelo ordenamento jurídico e ‘desnaturar os seus elementos essenciais’”.¹⁸⁵

Retomando o tema principal desta seção, uma característica da teoria da Primeira Fase é a defesa de que **cabe ao legislador identificar e regular cada situação fática encontrada na realidade que seja considerada uma forma abusiva de planejamento tributário**. Segundo esta visão, não poderia o intérprete/aplicador requalificar os atos praticados pelo contribuinte.

183 ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, 2007, p. 83.

184 ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, 2007, p. 83.

185 ÁVILA, Humberto. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Litude Forma e Material do Planejamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 205, 2012, p. 176.

Caberia ao legislador criar leis sobre cada ato ou negócio jurídico que gere efeitos fiscais não previstos e não desejados pelo ordenamento jurídico.

Nesse linha de ideias, veja-se, por exemplo, a seguinte passagem de Hugo de Brito Machado:

“Na verdade, **não temos dúvida de que evitar o planejamento tributário é atribuição do legislador**. E até podemos afirmar que as definições de hipótese de incidência em geral são, atualmente, dotadas do propósito de afastar o planejamento tributário. Por isto mesmo temos imposto sobre circulação de mercadorias, e não um imposto cujo fato gerador seja a compra e venda mercantil. Temos imposto sobre transmissão de bens imóveis, e não imposto sobre a compra e venda de imóveis – e assim por diante.”¹⁸⁶ (Destaque nosso)

Ao analisar posições nesse sentido, Marco Aurélio Greco, com a sensibilidade que lhe é peculiar, aponta que um dos efeitos colaterais deste tipo de visão é a chamada **inflação legislativa**.¹⁸⁷ Esta decorre de uma potencial proliferação de leis e atos normativos infralegais para regular cada aspecto particular da vida em sociedade, os quais aumentam a complexidade do ordenamento jurídico-tributário.¹⁸⁸

O autor, então, aponta aquele que é um dos grandes **paradoxos** da segurança jurídica: “quanto mais legislar, mais insegurança será provocada porque mais complexa ficará a aplicação do ordenamento pela dificuldade em orientar o agente público ou as pessoas da iniciativa privada; em suma, orientar aquele que tomará as decisões em matéria tributária. É difícil orientar tanto quem está numa posição como na outra”.¹⁸⁹

186 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 113.

187 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 35; CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 77.

188 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 139; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 146-148.

189 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 140; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 148.

5.1.1. Críticas de Marco Aurélio Greco às Posições da Primeira Fase

Marco Aurélio Greco critica sete pontos da teoria que apoia a Primeira Fase da compreensão dos limites do planejamento tributário: (1) a legalidade estrita; (2) a tipicidade cerrada; (3) a vedação da analogia; (4) o uso das lacunas; (5) o direito absoluto de auto-organização; (6) o papel do intérprete; e (7) a simulação como vício da vontade.¹⁹⁰ Apresentaremos, a seguir, os argumentos do autor em relação a cada um desses tópicos.

Os pilares principais da Primeira Fase são os ditos **princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada**. Juntos – e ambos têm que ser considerados em conjunto – eles estabeleceriam que somente a lei pode criar o dever de pagar tributos, mas não só isso, que a lei criadora do dever de pagar tributos deve necessariamente ter certas características de determinação e certeza de conteúdo para ser válida.¹⁹¹

Marco Aurélio Greco critica a visão tradicional do princípio da legalidade, à qual se refere como “legalidade de meios”, e propõe uma nova visão, a “legalidade de fins”.¹⁹² Dessa perspectiva, a lei não traria, necessariamente, o conteúdo final da decisão, mas os fins que devem ser buscados. Assim, os atos praticados com base na lei seriam controlados na perspectiva da sua congruência com os fins determinados pelo legislador. Como alerta o autor, “a legalidade mudou de feitio, deixou de ser apenas de meios para ser também de fins. Isto não significa que a legalidade de meios desapareceu; continua plenamente cabível, mas justaposta está a legalidade de fins, e cabe ao intérprete – ao analisar o ordenamento jurídico como o todo – compreender que se acrescentou um elemento (o fim) que, por muito tempo, permaneceu em segundo plano”.¹⁹³

190 Sobre o tema, ver: GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009, p. 17-20.

191 Para uma revisão desta vertente doutrinária, ver: ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 7-19; ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 50, 2022, p. 399-430.

192 Ver as respostas às perguntas 46 a 49 da entrevista ao final do texto.

193 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 144; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.

Em estudo específico sobre o princípio da legalidade, Greco nos dá uma visão mais clara de sua posição, ao separar o que chamou de “três papéis da legalidade”. Segundo ele, “ao se conceber o fenômeno tributário apenas da perspectiva do binômio autoridade/liberdade e vista a tributação como atividade que atinge o patrimônio individual – por razões históricas de todos conhecidas que vêm do relacionamento súdito/rei e da formação dos parlamentos –, a legalidade assumiu um papel de proteção e defesa do contribuinte contra pretensões do detentor do poder no sentido de obter recursos

152-153. É elucidativa do pensamento do autor a seguinte passagem: “[...] na medida em que os fins assumem relevância como critério para disciplinar condutas humanas, e os conceitos passam a ser formulados a partir deles, as normas não valem porque algo ocorreu ou porque elas regulam determinada matéria, vale dizer, porque sua previsão está incluída no âmbito material constitucionalmente qualificado. As normas serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*). São Paulo: Dialética, 2000. p. 42). Esta visão de Marco Aurélio Greco vai encontrar eco no Direito Administrativo na pena de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, como se infere da seguinte passagem: “No Direito Administrativo clássico, os órgãos se definiam e se justificavam por sua *competência*, entendida como a quantidade e qualidade de poder que lhes seria cometido por lei para a satisfação *em tese* de determinada *finalidade*, ou seja, o interesse público, que aparecia, assim, como um elemento subordinado.

Essa conceituação mantinha-se coerente com o papel tutelar da Administração, como única intérprete do interesse público e, por isso, do próprio conteúdo da finalidade pública.

Um longo desenvolvimento doutrinário marcou a ruptura deste monopólio: primeiro, através dos avanços da teoria do desvio de poder e, mais recentemente, da teoria da razoabilidade, que ampliaram o âmbito de atuação tanto da *jurisdição* quanto da *participação* dos administrados no *controle do atendimento ao interesse público*.

Ao cabo desse processo, que se poderia denominar de desmonopolização do interesse público, os órgãos começaram a se definir e a se justificar pela *finalidade* a que se encontram legalmente adscritos, ou seja ao *efetivo atendimento de determinado interesse público* nas hipóteses concretas de ação da administração pública, definindo-se em consequência, a *competência*, entendida como uma relativa *flexibilidade de disposição do poder legal*, conforme o tipo de atividade administrativa concreta requerida para a específica satisfação de *cada hipótese* concreta que assumam os interesses da sociedade, o que, invertendo a visão clássica, a vai tornando, como já se indicou acima, um elemento subordinado.

Em suma, cria-se uma entidade ou órgão público para satisfazer interesses públicos (*finalidade*), atribuindo-se-lhe poderes em tese (*competência*) para que sejam exercidos da forma necessária (*flexibilidade*) para efetivamente atendê-los em concreto (*eficiência*)” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 30-31). Vamos encontrar uma posição parecida em autores como Ricardo Lodi Ribeiro (ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 176) e Fernando Aurélio Zilveti (Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 299-305).

financeiros pelo simples exercício do seu poder de fato”.¹⁹⁴ Esta perspectiva sobre o princípio da legalidade, que, como vimos, ainda orienta os autores da Primeira Fase, é chamada por Greco de **“Legalidade-Libertação”**.

Marco Aurélio Greco sublinha que esta perspectiva da legalidade, que teria origem nos esforços de Geraldo Ataliba,¹⁹⁵ foi importante no seu tempo histórico, notadamente por ter permitido algum debate tributário num contexto autoritário.¹⁹⁶ Entretanto, este debate essencialmente formal esgotou-se e, como aponta o autor, a lei transmutou-se de instrumento de libertação em mecanismo de dominação, exatamente pela falta de formas de controle do seu conteúdo. Assim, “o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatário do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão”.¹⁹⁷ Surge, então, a **“Legalidade-Dominação”**.

Nesse contexto o autor propõe uma nova etapa no debate da legalidade, que prestigie a sociedade civil e reconheça “o tanto de cidadania envolvido no debate tributário”. Prestigiar a sociedade civil “é transformar o debate tributário de modo que seu foco passe do tributo em si para a tributação como um todo e, com isto, alimentar a democracia em sua mais

194 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 102-103.

195 Ver: GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 228-229. Este texto está disponível também na Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 10-11). Sobre a doutrina tributária deste período histórico a importante obra de Jeferson Teodorovicz: TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 405-422.

196 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104-105.

197 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 108.

pura expressão para que o contribuinte deixe de ser o objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade”.¹⁹⁸ Ou seja, deve-se deixar um modelo formal de legalidade para outro em que se tenha “uma ação direcionada à aprovação de regras em sintonia com os valores, princípios e objetivos constitucionais, pois estas levarão à mudança e à construção de um desenho distinto do relacionamento Fisco/contribuinte”.¹⁹⁹ Nesta fase a legalidade passa a ter um novo perfil, de “**Legalidade-Emancipação**”.

A Legalidade-Emancipação faz parte da **humanização do Direito Tributário**, a qual é uma das bandeiras de Marco Aurélio Greco. Segundo o autor, “isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano”.²⁰⁰

Outra posição de Greco que nos auxilia a entender seu pensamento é a perspectiva de que o princípio da legalidade não requer apenas conformidade com a lei formal, **mas conformidade com o ordenamento jurídico**. Dessa premissa o autor extrai duas consequências relevantes: em primeiro lugar, a percepção de que legal “será toda conduta que, mesmo sem existir lei prevendo-a, encontrar fundamento diretamente na Constituição”. A seu turno, em segundo lugar, aponta que “o ordenamento não é formado apenas por normas. Há algo além delas que as une e lhes dá sentido. São os valores, é a realidade concreta, os fins e objetivos consagrados pelo ordenamento, em suma, é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações linguísticas”.²⁰¹ (Destaques nossos)

198 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 109.

199 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.

200 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

201 GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o Princípio da Moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 386-387. Como destacou o autor em outro estudo, “não é peculiaridade dos casos de planejamento tributário, mas nestes não se pode esquecer que a interpretação e aplicação a realizar envolvem o

A partir dessas lições fica mais clara a interpretação de Marco Aurélio à legalidade tributária. Com efeito, a “Legalidade-Emancipação” é uma legalidade substantiva, justificada pelos fins buscados, que devem estar alinhados não apenas com a forma constitucionalmente prevista, mas também com os valores e finalidades constitucionais.²⁰²

Assim, percebe-se que em Marco Aurélio Greco a legalidade tributária tem outro perfil, como instrumento de realização de valores constitucionais, de modo que, **em sua teoria, a lei jamais será uma forma independente de seu conteúdo**. Esta posição choca-se com a tradicional concepção de legalidade estrita, segundo a qual esta “determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba)”.²⁰³

De outra parte, a visão usual sobre o princípio da legalidade é irmã siamesa do dito princípio da tipicidade,²⁰⁴ pelo qual se pretende enclausurar a realidade nas palavras do texto normativo. Como salienta Greco, “normalmente, a tipicidade é tratada como corolário da legalidade, seu desdobramento. É comum encontrarmos afirmações de que, na medida

ordenamento como conjunto e não singelamente esta ou aquela norma tributária. O conjunto de normas pode apontar limites que uma norma tributária isolada não mostra claramente” (GRECO, Marco Aurélio. *A Prova no Planejamento Tributário*. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 203).

202 “[...] quando o legislador adota regulação finalística da conduta, exime a responsabilidade pelos meios, pois o aplicador poderá usar quaisquer meios que sejam compatíveis, pertinentes, adequados à obtenção daquele resultado, desde que se mantenha dentro da razoabilidade, proporcionalidade e devido processo legal material” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 150; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 158).

203 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 284. No mesmo sentido: MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 389-402.

204 Cf. XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 70.

em que o tributo deve ser criado por lei, a lei somente estará correta e completa se veicular descrição típica de determinado fato”.²⁰⁵

Nada obstante, segundo Marco Aurélio “é operacionalmente inviável pretender que a lei desça a um grau de pormenor que implique o detalhamento individual de cada conduta. Isto é matéria do aplicador que vai produzir a norma individual. Para o ordenamento funcionar, o legislador precisa utilizar alguns conceitos e certa linguagem de forma a indicar a parcela da realidade concreta que está sendo qualificada”.²⁰⁶

Aqui, as lições do autor estão absolutamente alinhadas com o que vimos defendendo: a imprecisão da linguagem torna impossível imaginar uma tipicidade fechada como a advogada pela doutrina brasileira tradicional.²⁰⁷ Em sua opinião, “analogia não é admissível em Direito Tributário brasileiro no que se refere aos elementos essenciais à instituição do tributo. Mas interpretação para definir o alcance dos termos utilizados pelo legislador é admissível. Fica, porém, o problema, pois é preciso ter presente que sempre será utilizada uma linguagem. O Direito utiliza-se de linguagem natural – aquela pela qual as pessoas se comunicam – sendo assim, ela em si mesma é *imprecisa* e comporta uma faixa de indefinição. Não que seja totalmente indeterminável; é apenas indeterminada naquele momento. Ela é determinável (no futuro), mas indeterminada (no presente)”.²⁰⁸

Nessa linha, Greco afasta-se do “tipo estrutural”, apoiado em conceitos jurídicos precisos, e passa a defender um “tipo funcional”, que “desenha um *standard*, um perfil, por exemplo, ‘renda’. Renda é vista como resultado, o fato gerador de um imposto sobre a renda é obtê-la seja como honorário, lucro empresarial, ganho de capital etc. O tipo funcional abrange quaisquer hipóteses que levem ao resultado previsto, enquanto que o

205 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 155.

206 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 148; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 156.

207 Ver: ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 97-111; ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 141-145; ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 30-37.

208 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 164; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 171.

tipo estrutural só admite o caso por ele qualificado. O tipo funcional está, em última análise, qualificando um perfil ou um resultado e, como tal, abrange qualquer figura que apresente o mesmo perfil ou qualquer meio que leve àquele determinado efeito”.²⁰⁹

Os comentários do autor sobre uma legalidade de fins e não de meios, aliada a um tipo funcional, explica sua visão sobre as regras atributivas de competência tributária previstas na Constituição Federal. Veja-se a seguinte passagem:

“O ponto importante é que, ao atribuir competências, restringe-se o âmbito de atuação do titular do poder. Quando a CF delimita certa parcela da realidade para alguém tributar (a parcela pode ser jurídica ou de fato), isto quer dizer que o legislador só poderá tributar dentro dela (ou dentro daquela finalidade se a competência for assim qualificada).

Mas, ao dizer isto, também **prevê que a tributação pode alcançar toda ela. Só ela, mas toda ela.** Daí voltar a dificuldade apontada anteriormente. Se o legislador quer captar toda a realidade que a Constituição autorizou tributar, é preciso utilizar um modelo de previsão que seja dinâmico e adaptável, pois não tem sentido precisar mudar a legislação tributária a cada momento. Não tem sentido supor que o legislador quis no momento nº 1 esgotar integralmente a competência, elaborou a lei indicando a realidade captável e existente naquele momento, pensou que estava exercendo a competência em sua plenitude, mas a evolução dos fatos por ser mais rápida em função de a criatividade humana ser maior do que poderia ser previsto, alguém alegue que há ‘fatos não previstos’! Lembre-se que o legislador neste exemplo sempre quis captar e quer continuar captando integralmente a realidade circunscrita pela norma de competência.”²¹⁰ (Destaque em negrito nosso)

A posição de Marco Aurélio Greco sobre o uso da **analogia** no Direito Tributário está relacionada com as colocações acima. Com efeito, embora o autor não o afirme, infere-se de suas lições que ele rejeita o uso da analogia para a criação de obrigação tributária **porque há vedação expressa**

209 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 165; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 172.

210 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 157; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 164-165.

no Código Tributário Nacional. “Não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica”.²¹¹ É nesse contexto que o autor vai afirmar defender uma “**consideração econômica**” no Direito Tributário. Mas, afinal, qual a diferença? Vejam-se suas palavras:

“Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais, etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com interpretação econômica.”²¹²

Vê-se, claramente, que o que o autor propõe não é uma interpretação econômica de fundo analógico no contexto do planejamento tributário,²¹³ mas, sim, a consideração econômica dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Como aponta Greco, a questão está no “**ser**”. Em suas palavras, “a natureza do que foi feito não é dada pela sua vontade isolada em abstrato que se manifesta através de um texto. Trata-se da vontade em concreto que se exterioriza através da conduta realizada. Cumpre, portanto, saber primeiro o que ele fez e qual o efeito do que realizou. Não é um jogo de ‘quero e, portanto, é’. O jogo é: alguém fez algo e, em função do que fez, saberemos a natureza daquela operação. Assim, ao examinar o caso concreto, pode-se constatar que naquele ‘fazer’ há um pedacinho de ‘querer’, de ‘usufruir’, de ‘abster-se’, de ‘abrir mão’, de ‘ceder’ etc. No que foi feito há uma reunião de

211 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 178.

212 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 178.

213 Esta posição já vinha marcada desde o primeiro estudo de Greco sobre o planejamento tributário. Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Abuso de Direito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 90.

todos estes ingredientes, e pela somatória deles vamos chegar à conclusão do que ‘é’ para fins de enquadramento no tipo legal”.²¹⁴

É em sentido semelhante ao sustentado por Greco que Ricardo Lobo Torres chama as regras antielusivas de **regras contra-analógicas**. Segundo o saudoso professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, “no combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico”. E exemplifica com uma situação em que “o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra-e-venda em alugueis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do Fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra-e-venda”.²¹⁵

Note-se, mais uma vez, que **a posição de Marco Aurélio Greco não é no sentido da prevalência dos aspectos econômicos do fato**, mas sim da necessidade de se considerar tais aspectos no processo de sua qualificação jurídica. Afinal, como arremata o autor “não se trata de predominância da substância sobre a forma. Mas também não se trata de predominância da forma sobre a substância. Ambas devem ser igualmente ponderadas e consideradas no exame e enquadramento das operações realizadas. É preciso verificar a substância, mas não se deve atropelar pura e simplesmente a forma. A substância servirá para perguntar o que é aquilo e o conteúdo da operação pode confirmar que a realidade é aquela que resulta da forma apresentada”.²¹⁶

Outra crítica feita por Marco Aurélio à teoria da Primeira Fase refere-se às **lacunas em Direito Tributário**. Salienta ele que “um dos pilares de apoio do modelo adotado na primeira fase é o culto à lacuna. Em geral, o

214 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 172; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 179. Em outra passagem do livro, Marco Aurélio faz a contraposição entre **formalismo fiscal** e **realismo fiscal**, apontando que este último “afirma que o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que aparentam ser, nem pelo que resulta da sua apresentação” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 311; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 318).

215 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 264. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. Controle do Planejamento Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Coord.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 147-169.

216 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 175; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 182.

contribuinte busca demonstrar que seu caso é diferente e não está previsto em lei, que a matéria regulada pela lei não coincide com o que fez”.²¹⁷ A sua premissa é de que “a ideia de elisão e planejamento oponível ao Fisco assume que a lei tributária é formulada apenas com tipos fechados. Só tem sentido afirmar que há um limite na lei e que há um vazio na previsão, partindo da premissa de que a lei opera com tipos fechados. **Se ela operar com tipos abertos, não há mais lacuna.** A situação concreta poderá ser de inexistência de competência tributária para atingir tal fato ou conduta, mas não, propriamente, de lacuna da lei de incidência, pois à falta de norma específica haverá sempre a norma de caráter geral a ser aplicada”.²¹⁸

Mais um argumento dos autores da Primeira Fase questionado por Marco Aurélio Greco é o caráter praticamente absoluto atribuído por eles ao **direito de auto-organização do contribuinte**, que teria assento constitucional e asseguraria o direito de praticar qualquer ato jurídico dentro dos limites da legalidade.

Sem negar o direito constitucional de auto-organização, Greco assinala que nenhum direito é absoluto e que, portanto, deve-se sempre observar as condições para o exercício do direito e o chamado abuso de direito.²¹⁹ Assim, em sua visão “não basta afirmar existir o direito de auto-organização, cumpre verificar se o seu exercício concreto atendeu às exigências que o condicionam,

217 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 175; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 182.

218 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 177; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 184.

219 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 187; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 192-194. Mostrando a coerência do seu pensamento, em um de seus primeiros trabalhos, que tratava da disciplina jurídica da poluição, o autor afirmou o seguinte: “Caberia notar que o próprio conceito de liberdade de iniciativa é de difícil caracterização, não sendo fácil a fixação de seu conteúdo jurídico. Em primeiro lugar, porque uma vez contido na Constituição e indicado como princípio, sofre por essa razão, todos os reflexos do sistema jurídico constitucional que é também informado por outras tendências perfeitamente caracterizáveis. Além disso, a sua indicação ao lado de outros princípios constitucionais obriga o intérprete a entendê-lo de forma a não violar qualquer dos outros valores assegurados. Ainda é de notar que o conceito ‘liberdade’ é um conceito relativo no sentido de que, no Direito, todo e qualquer comportamento humano é regrado, seja positiva, seja negativamente, seja como comportamento devido, proibido ou prescrito” (GRECO, Marco Aurélio. *Disciplina Jurídica da Poluição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 11-12).

bem como se permaneceu dentro do âmbito protegido pelo ordenamento ou se extrapolou seu perfil a ponto de configurar abuso de direito”.²²⁰

A sexta crítica de Marco Aurélio à visão da Primeira Fase é ao **papel atribuído ao intérprete**.²²¹ De fato, esta doutrina vê na interpretação uma atividade descritiva de descoberta do conteúdo contido no texto normativo²²² e ignora – ou recusa – o seu papel **igualmente** criativo.²²³ Como aponta o autor, “esta figura não existe! Não existe a figura do intérprete neutro; todo intérprete traz sua carga pessoal, sua experiência, sua vivência, as vicissitudes da sua vida e está inserido no ambiente em que a decisão do caso ocorrerá”.²²⁴ E arremata, “o intérprete tem um papel criador; ele agrega e pondera valores especialmente na construção do conceito do fato, interage com o contexto social e econômico”.²²⁵

É importante ressaltar que Greco não defende uma arbitrariedade criativa do intérprete, como se infere da seguinte passagem:

“Linguagem é instrumento para transmissão de informações, conhecimentos, comandos, etc. mas não há um vínculo inexorável entre as

220 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 188; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 194. Ver também os comentários do autor na página 313. No mesmo sentido é a posição de Agostinho do Nascimento Netto (Cf. NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 169) e de Hermes Marcelo Huck (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 40-41).

221 ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 11-12.

222 Esta posição é explicitamente defendida por Martha Toribio Leão (Cf. LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 55).

223 Como salienta Greco em outro estudo, “a verdade não é mais ‘descoberta’, pois não está no objeto, mas é fundamentalmente uma verdade ‘construída’ num processo do qual participa o intérprete. Nesse contexto, a verdade não é demonstrada logicamente, mas legitima-se mediante um processo de justificação” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 45).

224 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 188-189; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 195.

225 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 190; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 196. Ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-125.

palavras e seu significado. Cumpre, portanto, ao interpretar textos jurídicos (que, ao mesmo tempo são formados por uma linguagem e serão interpretados por outra linguagem) encontrar o ponto de equilíbrio – dinâmico – entre palavras e seu significado, fruto da interação que ocorre entre texto e realidade, que é mediada pelo intérprete.

Por isso, é preciso estar alerta ao buscar o sentido e o alcance dos termos utilizados pelo legislador constitucional e infraconstitucional – hauridos do contexto em que eles se encontram – **e não supor que só exista um sentido possível para cada uma das expressões que utilizar.**

A possibilidade de existir mais de um sentido possível não significa, porém, que todos sejam igualmente admissíveis pois, diante de vários significados, será preciso verificar qual deles apresenta maior sintonia com o conjunto de valores prestigiados e normas contidas no ordenamento positivo o que se afere dinamicamente, à medida em que ocorre a interação entre intérprete, linguagem, realidade fática e textos jurídicos.

Neste aspecto, é relevante acentuar que as normas e a linguagem que as veiculam não são fórmulas desprovidas de sentido que possam se transformar em cheques em branco que viabilizem qualquer conteúdo que o intérprete deseje. O ordenamento jurídico e sua interpretação têm por bases fundamentais um mínimo de racionalidade, a imutabilidade dos pontos de partida e a existência do que a doutrina denomina de ‘legislador racional’ que é aquele que, dentre outras características, utiliza as palavras com sentido, conhece as normas do ordenamento, compreende sua correlação etc.

Portanto, na interpretação do Direito Positivo é preciso ter em mente todos os componentes acima mencionados que, em última análise, conduzem à mesma conclusão, qual seja a de que **o ordenamento positivo não é algo amorfo, que pode ser moldado livremente pelo intérprete.** O intérprete possui inegável margem de participação na construção da decisão jurídica, mas esta não é fruto exclusivo das suas concepções, posto que o ordenamento jurídico impõe balizas e limites que não podem ser por ele transpostos.”²²⁶ (Destaques nossos)

A crítica final à teoria da Primeira Fase foca o **conceito de simulação** e as consequências diversas de se considerar a simulação um vício da vontade, em vez de um vício de causa. Greco ressalta com precisão que a visão

226 GRECO, Marco Aurélio. Encargo de Capacidade Emergencial Exigido dos Consumidores de Energia Elétrica (Artigo 1º da Lei Federal nº 10.438/2002). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 6º Volume*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 296-297.

da simulação como um vício da vontade atribui relevância excessiva àquilo que o contribuinte declara que queria realizar, tendo pouca ou nenhuma preocupação com o que de fato realizou. Em suas palavras, “o referencial de exame da oponibilidade dos negócios perante o Fisco é dado pelo elemento vontade, e a defesa dos contribuintes consiste em demonstrar sua ‘vontade’ real de praticar o negócio jurídico questionado. Ou seja, mostrar que o contribuinte quis incorporar ou doar e não quis outra coisa. Sendo assim, se não há outra vontade com a qual comparar a vontade aparente não há simulação. Este é o modelo clássico: só há prova da simulação se restar demonstrado existirem duas vontades, uma diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação”.²²⁷ Voltaremos a este tema no item 5.2.3 adiante.

Aqui Marco Aurélio Greco apresenta um conceito de simulação que será central para a análise de sua visão sobre os limites do planejamento tributário. Afirma o autor ser possível “chegar à conclusão de o negócio ser simulado se não existir motivo, ou se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado, ou se existir uma inadequação entre o motivo real e o motivo aparente. Daí a pergunta: se a causa do negócio era vender o estabelecimento industrial por que foi feita uma cisão? A causa da cisão não é a mesma causa jurídica da venda, pois a causa jurídica da cisão não é a mesma causa jurídica da venda, pois a causa jurídica da cisão é o fracionamento em empreendimentos distintos. Fracionam-se patrimônio e empreendimento para que cada um tenha sua vida própria”.²²⁸

5.1.1.1. Comentários

Seguindo a proposta deste livro, cabe-nos apresentar alguns comentários sobre as críticas de Marco Aurélio Greco à doutrina da Primeira Fase. Podemos, desde já, antecipar que, de uma maneira geral, concordamos amplamente com as críticas apresentadas pelo autor. Contudo, ainda assim, temos algumas divergências.

227 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 191; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 197.

228 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 192; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 198.

Preliminarmente, cremos que uma questão importante é reconhecermos que não há homogeneidade nos autores que seriam caracterizáveis como autores de “primeira fase”.

De fato, mesmo entre autores que centram na identificação de simulação como fronteira entre economia tributária lícita e evasão fiscal, há grandes diferenças, as quais decorrem, principalmente, das divergências entre os conceitos de simulação utilizados por cada autor.²²⁹

Portanto, o enquadramento de autores com visões díspares sobre os limites concretos do planejamento tributário na dita “primeira fase” deve ser visto com ressalva.

Feito este comentário, para entendermos bem a perspectiva de Greco temos que partir da sua proposta de “legalidade de fins” em que a lei preveja padrões de tributação, passar pela premissa da inexistência de áreas de não tributação, até chegar à sua inclinação para a tributação por analogia e à sua teoria sobre lacunas do Direito Tributário.

Percebe-se que, na lição do autor, o sistema tributário seria construído em torno de uma certa ubiquidade dos tributos. Dentro da perspectiva de que a competência tributária atribuída pela Constituição Federal deve ser integralmente exercida a partir de tipos funcionais, pode-se acabar expandindo os limites imanentes da materialidade de qualquer tributo.

Em nossas incursões na análise da regra da legalidade e do princípio da tipicidade, temos firmado posição em defesa de uma legalidade de meios calcada em tipos e conceitos indeterminados, mas ainda assim legalidade de meios.²³⁰ Ao reconhecermos a abertura inevitável da linguagem²³¹ e a feição criativa – mas não exclusivamente criativa – da atividade de interpretação e aplicação do Direito,²³² não estamos sustentando uma atividade legislativa finalística, desempenhada com vistas a alcançar o máximo de situações concretas possíveis.

229 Ver o nosso: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada: Doutrina e Situação Pós ADI 2.446*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

230 ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 42-45.

231 ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 142-145.

232 ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 126-127; ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 25-30.

Com efeito, a finalidade da regra da legalidade ainda é, primordialmente, a orientação dos contribuintes sobre os comportamentos tributáveis. **Naturalmente, tal orientação não se materializa em textos certos, claros e determinados**, como preconiza parcela da doutrina. Contudo, parece-nos que uma legalidade por padrões de fundo finalístico, com a premissa de realização do princípio da capacidade contributiva, põe em xeque a segurança jurídica de forma desproporcional.²³³

É interessante observar que Marco Aurélio Greco, em algumas passagens, rejeita de forma expressa que sua teoria seja uma forma de **interpretação econômica do Direito Tributário**. Como o autor afirma de forma explícita, “sublinhe-se, a bem da clareza, que não estou sustentando a utilização da chamada ‘interpretação econômica’ na aplicação das leis fiscais; esta não é aplicável: os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico (embora a ‘consideração econômica’ seja indispensável). Examina-se neste trabalho a possibilidade de os negócios privados serem inoponíveis ao Fisco quando se revestirem de caráter abusivo”.²³⁴

Os aportes de Greco sobre os limites do planejamento tributário realmente não se aproximam da interpretação econômica do Direito Tributário. Seu foco neste campo é muito mais a requalificação fática do que a interpretação das hipóteses de incidência dos tributos. Daí sua referência à **consideração econômica**.²³⁵ Esta recai sobre os fatos, a fim de que se verifique se eles são reais, e não artificialmente utilizados com a finalidade exclusiva de evitar, reduzir ou postergar o dever tributário.

Neste particular, a proposta teórica de Marco Aurélio Greco diverge, por exemplo, da apresentada por Ricardo Lobo Torres.

Com efeito, Lobo Torres analisa o controle do planejamento tributário da perspectiva da hipótese de incidência. Em sua visão, “a elisão ilícita,

233 Ver: ROCHA, Sergio André. Interpretação da legislação tributária e seus limites: o caso da restrição da dedutibilidade de royalties pagos a sócios no exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 103, jan.-fev. 2020, p. 49-64.

234 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 207; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 215-216.

235 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 178.

por conseguinte, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados”.²³⁶

Parece-nos que a questão central do debate do planejamento tributário ilegítimo está, efetivamente, radicada na análise dos fatos envolvidos em cada situação.²³⁷ Não se trata, como já apontamos,²³⁸ da extensão do fato gerador.

Posições como a de Ricardo Lobo Torres geram nos autores da Primeira Fase reação à ideia de que o controle do planejamento tributário promoveria uma forma de tributação por analogia.

De outra parte, considerando a estrutura da teoria de Marco Aurélio Greco, uma crítica neste sentido seria infundada. Certamente, de tributação por analogia não se trata, mas, sim, da consideração dos atos ou negócios jurídicos efetivamente praticados pelo contribuinte por detrás da forma artificial apresentada publicamente.

Contudo, se a teoria de Greco, no campo dos limites do planejamento tributário, não se aproxima de uma interpretação econômica da hipótese de incidência dos tributos, parece-nos que a sua legalidade de fins de fundo teleológico pode resultar numa espécie de interpretação econômica.²³⁹ Não mais para a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos

236 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 220. Ver: ROCHA, Sergio André. Controle do Planejamento Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Coord.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 147-169.

237 Como aponta João Rafael Gândara de Carvalho, o tema do planejamento tributário “é complexo porque é difícil tratar dele de forma abstrata, isto é, definir, em sentido amplo, o que é legítimo ou não fazer para economizar tributos, de acordo com um único critério ou alguns critérios abrangentes, de forma dissociada do caso concreto. É complexo porque, ainda que se consiga infirmar um ou algum desses critérios abrangentes, a dificuldade desloca-se para o caso concreto na aplicação desse(s) critério(s) abrangente(s) para definir se o que o contribuinte fez, na prática, é legítimo ou não” (CARVALHO, João Rafael Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 208).

238 Ver item 4.1 acima.

239 As diversas “variantes” da teoria da interpretação econômica foram analisadas por Johnson Barbosa Nogueira. Ver: NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982. p. 26-30.

artificiais, mas para a delimitação do próprio escopo das regras constitucionais de atribuição de competência tributária.²⁴⁰

A posição do autor ficou ainda mais clara num estudo recente sobre tributação da economia digital, em que Marco Aurélio trabalhou a noção de **racionalidade da adequação**:

“Em matéria tributária, essa mudança de personagem principal dá realce ao que se pode chamar de **racionalidade da adequação**.

Dessa perspectiva, inverte-se o ponto de partida do desenho da tributação.

Em vez de o foco estar na competência constitucional, na lei instituidora ou no conceito abstrato (mercadoria, serviço, renda, etc.), parte-se da realidade dos fatos, daquilo que concretamente existe para, a partir disso, definir a tributação nas quatro dimensões ligadas à sua instituição: incidência, controles, cobrança e sanções.

[...]

Isso significa que o caminho a seguir deve ser o de construir uma regra e um modelo de tributação a partir da realidade concreta e não dos conceitos abstratos.

Inverte-se a lógica de raciocínio, que deixa de ser a lógica da uniformidade (a mesma regra aplicável a todos os contribuintes) para ser a lógica de diversidade (regras distintas conforme as diferenças forem detectadas; daí o ‘diferenciado’).

Aliás, isonomia é exatamente tratar os desiguais na medida de sua desigualdade.”²⁴¹ (Destaque nosso)

Essa racionalidade da adequação parte de um padrão, de um fato econômico denotativo de capacidade contributiva previsto hipoteticamente na lei, e vai buscar identificá-lo nos fatos concretos. Naturalmente, trata-se de uma postura que reduz significativamente o papel dos conceitos nas regras atributivas de competência. Aqui as posições de Marco Aurélio se

240 Nesse mesmo sentido, ver: ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento Tributário, Consideração Econômica da Norma e Aspectos de Hermenêutica Jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 400.

241 GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 786.

aproximam significativamente das de Ricardo Lobo Torres, que defendia uma **interpretação jurídico-econômica da hipótese de incidência**.²⁴²

Veja-se que, assim como Greco, sustentamos a posição de que as competências tributárias devem ser integralmente exercidas.²⁴³ Entretanto, como minha posição teórica ainda reflete uma legalidade de meios, a tendência é que minhas posições sejam mais restritivas da competência tributária do que as do autor. Dessa maneira, inevitavelmente teremos áreas de não tributação. Não são propriamente lacunas, **mas fatos econômicos que, justa ou injustamente, encontram-se fora dos limites textuais da hipótese de incidência de qualquer tributo**, manifestações de capacidade econômica que escaparão à tributação.²⁴⁴

Talvez o melhor exemplo de uma situação como essas seja encontrado na discussão sobre a tributação pelo ISS da locação de bens móveis. Não parece haver dúvidas da falta de justificativa para que a locação de bens móveis seja um vácuo no campo da tributação sobre o consumo. Contudo, imaginando uma situação de locação pura e simples, sem qualquer serviço de apoio conexo, realmente não me parece haver espaço para a sua caracterização como serviço, mesmo adotando-se um conceito mais flexível de serviço como a utilidade gerada para o contratante.²⁴⁵

A racionalidade da adequação de Greco torna irrelevante o conceito de serviço em si. O relevante passa a ser a análise do fato concreto para que o intérprete decida se ele se encontra no escopo da lei.

242 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV. p. 244-245.

243 Esse é um dever que, inclusive, está expressamente previsto no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.”

244 Sobre a posição de Marco Aurélio sobre este tema, ver: GRECO, Marco Aurélio. Poderes de Fiscalização Tributária no Âmbito da Internet. In: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Direito e Internet: Relações Jurídicas na Sociedade Informatizada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 164.

245 Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 54-55; CAVALCANTE, Rachel Guedes. *ISS e Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 30-35; TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISS e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 176-186.

Outro autor crítico do conceitualismo que, como mencionamos, sustentava uma posição próxima à de Marco Aurélio era Ricardo Lobo Torres. Ao comentar este caso da incidência do ISS sobre a locação de bens Torres nos trouxe a seguinte lição:

“A interpretação literal, apoiada no art. 110 do CTN, prevaleceu também quanto à locação de móveis como fato gerador do ISS. O Supremo Tribunal Federal decidiu, por apertada maioria (5 votos contrários), em caso singular de difícil generalização, que a locação de bens móveis não era fato gerador do ISS, baseando-se na distinção entre locação de serviços e de coisas, não obstante a circunstância de o tributo sobre serviços se classificar como imposto de circulação de receitas e atingir todo o setor terciário da economia. [...]”²⁴⁶

Negar o conceitualismo exacerbado no Direito Tributário Brasileiro não resulta numa falta de conteúdos semânticos mínimos. É claro que estes também são criados pela via da interpretação, não uma interpretação subjetivamente orientada, mas, sim, uma interpretação controlada nos marcos do pluralismo e da teoria da argumentação.

É bem verdade que no atual estágio dos debates sobre legalidade tributária vai se percebendo que não há uma legalidade unidimensional aplicável a todos os tributos. Ao invés disso, verifica-se uma legalidade pluridimensional, a depender das especificidades de cada espécie tributária.

Desta forma, a legalidade de fins pode ser plenamente adequada para a estruturação de algumas taxas e contribuições. Contudo, no campo dos impostos, vemos pouco espaço para a aplicação plena da legalidade finalística, sob pena de, como tão rechaçado pelos autores da Primeira Fase, cairmos na tributação por analogia. É importante ressaltar, uma vez mais, que esta discussão **não está relacionada aos debates sobre planejamento tributário.**

Este é um esclarecimento que não podemos cansar de repetir. Marco Aurélio Greco tem uma visão mais aberta sobre o princípio da legalidade? Sem dúvida. Essa visão mais aberta tem relação com os limites do planejamento tributário? Não! Os limites do planejamento tributário são encontrados nos fatos, não na descrição hipotética na lei do fato tributável.

246 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 193.

5.2. Liberdade, Salvo Patologias

Nesta análise daquela que é apontada por Greco com a Segunda Fase do debate, o autor trata da liberdade de planejamento tributário, **salvo patologias**, que seriam o abuso de direito, a fraude à lei e a própria simulação. Marco Aurélio trata também do abuso de formas jurídicas e do negócio jurídico indireto.

O ponto de partida das considerações de Marco Aurélio Greco aqui é a seguinte provocação: “resulta assente na primeira fase que o contribuinte não pode cometer simulação, pois a simulação é um defeito do negócio jurídico, uma patologia que pode atacá-lo. Ora, se uma patologia do negócio jurídico contamina (perante o Fisco) o que o contribuinte fizer, pergunta-se: por que só esta patologia do negócio jurídico contamina? Por que outras patologias do negócio jurídico também não contaminam tributariamente o que o contribuinte fizer? Por que os efeitos tributários benéficos são obtidos apesar de existirem outras patologias no negócio jurídico celebrado pelo contribuinte?”²⁴⁷

A questão central das colocações de Marco Aurélio Greco pode ser localizada na sua visão sobre a transição do **Estado de Direito** para o **Estado Democrático de Direito**. Em suas palavras, “a concepção doutrinária clássica encontra sua base na ideia de Estado de Direito. Ocorre que o Brasil é mais do que um Estado de Direito, é, como expressamente consta na CF/88, um *Estado Democrático de Direito*, visto como o que resulta da transformação daquele pela incorporação de valores próprios do Estado Social, o que repercute reiteradamente no equacionamento de um sem número de temas”. E prossegue o autor, “num Estado Democrático de Direito, a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico supõem a conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que

247 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 194; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 201. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 333.

isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição de garantias fundamentais da pessoa humana”.²⁴⁸

Para o autor, este ambiente jurídico acarreta a exigência de um certo padrão de comportamento do contribuinte, um determinado tipo de moralidade. Com efeito, para ele “não se pode perder de vista o sentido ético que permeia a aplicação de medidas visando neutralizar as figuras do abuso de direito e da fraude à lei. Assim como se exige da Administração Pública a moralidade de sua ação (CF/88, artigo 37, *caput*), também exige-se do cidadão lisura de conduta. Moralidade e lisura de conduta são princípios que se aplicam a todas as pessoas e não apenas à Administração Pública”.²⁴⁹

Levando essas ponderações para o campo do planejamento tributário, afirma Greco que cumpre analisá-lo “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça”.²⁵⁰ É com essa fundamentação teórica como introdução que o autor chega no exame do **abuso de direito**.

Há que se fazer uma ressalva importante. Por mais que se pretenda analisar as patologias dos negócios jurídicos de uma perspectiva conceitual, **a experiência com as discussões práticas sobre planejamento tributário mostra um certo sincretismo de conceitos**, visto que são utilizados de forma variada.²⁵¹ Assim sendo, é bastante pertinente a advertência de Marco Aurélio Greco, no sentido de que “ao pensarmos em patologias que contaminam planejamentos tributários **não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte** a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que

248 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 200-201; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 208. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 169.

249 GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 198.

250 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 202; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 210.

251 Ver: ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 227, 2014, p. 98-101.

está por baixo das várias categorias é a ‘distorção’ que se pode referir a vontades, objetivos, forma e substância, etc.”.²⁵² (Destaque nosso)

Que não haja dúvidas: **a maior fonte de controvérsias são os rótulos mais do que as posições substanciais dos autores (ver item 5.6.2). Enquanto um fala em simulação, o outro fala em abuso de direito, sem que se tenha procedido a um acordo semântico prévio.** Assim, não raro, os autores estão dizendo a mesma coisa, mas se percebem como antagonistas atroz, tudo por questões axiológicas e semânticas.²⁵³

5.2.1. Abuso de Direito

Ao abordar o direito de auto-organização do contribuinte, Greco já havia pontuado que ele não seria absoluto, e que uma coisa seria a sua **existência**, enquanto outra, o seu **exercício**.²⁵⁴ O autor retoma essas considerações ao analisar a figura do **abuso de direito**, destacando que esta categoria foi

252 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 287; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 293. Em estudo mais recente o autor reforçou que “a análise das questões práticas que envolvem o tema do planejamento não deve reduzir-se à tentativa de reconhecer e aplicar conceitos (de abuso, fraude, simulação, etc.), mas exige a compreensão mais ampla do que transcende o âmbito conceitual” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário Revisitado*. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 21). Marciano Seabra de Godoi também é crítico da exacerbação do debate conceitual no contexto do planejamento tributário. Em suas palavras: “Quando se discute sobre o significado de expressões como ‘abuso de forma’, ‘abuso de direito’, ‘fraude à lei’, ‘simulação’, etc., é necessário abandonar ingênuas pretensões conceitualistas e essencialistas. Segundo tais pretensões, essas expressões teriam uma e somente uma significação *correta, verdadeira, imutável*, oriunda da mais *autorizada* ciência jurídica. Essa é uma visão tola e equivocada. Trata-se, na verdade, de institutos jurídicos que recorrem em grande medida a cláusulas gerais, conceitos abertos que em cada cultura jurídica e em cada período histórico assumem conteúdos mais ou menos precisos. O método correto para estudar esses conceitos não é lógico-dedutivo. Deve-se, ao contrário, estudar as especificidades da manifestação dessas ideias gerais na experiência concreta (legislação, jurisprudência, doutrina) de cada ordenamento jurídico e em cada momento histórico” (GODOI, Marciano Seabra de. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 448). Ver, também: ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 227, 2014, p. 90.

253 Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada: Doutrina e Situação Pós ADI 2.446*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

254 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 197-198; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 205.

“construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento jurídico positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos”.²⁵⁵

Marco Aurélio buscou no artigo 187 do Código Civil²⁵⁶ o fundamento jurídico para a caracterização do abuso de direito e aceitou, inclusive, sua definição como ato ilícito.²⁵⁷ Tanto que procedeu a uma distinção temporal, afirmando que **antes do Código Civil de 2002** “o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto a existência de abuso de direito”, enquanto **depois do Código Civil de 2002**, “como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”.²⁵⁸ A posição no sentido de que o abuso de direito para fins tributários seria um ato ilícito, foi reiterada pelo autor mais adiante no livro,²⁵⁹ e também no capítulo específico dedicado à análise dos efeitos do Código Civil de 2002 sobre o planejamento tributário, em que restou afirmado o seguinte:

“O Código de 2002 traz também alteração no âmbito do abuso de direito. Com efeito, ao definir os atos ilícitos o Código inclui um dispositivo sobre abuso de direito como hipótese de ilicitude (artigo 187).

255 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 203; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 211.

256 “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

257 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 206; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 214.

258 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 207; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 215.

259 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 211; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 219.

Isso implica, a partir do Código Civil, abuso de direito configurar indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária, pois teremos desgarrado para a evasão. **Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária;** não é mais elisão porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito. E a ilicitude dos atos é requisito indispensável para existir verdadeiro planejamento.”²⁶⁰ (Destaque nosso)

Como apontaremos adiante, não concordamos com a posição de Marco Aurélio Greco neste ponto. A teoria do abuso de direito, enquanto um instituto da Teoria Geral do Direito, certamente pode ser utilizada no âmbito do Direito Tributário.²⁶¹ Contudo, este não está preso às qualificações nem à disciplina do Direito Civil, previstas no Código Civil com o fim de regular relações jurídicas entre pessoas de Direito Privado.²⁶² A aplicação da disciplina do Código Civil no âmbito tributário teria o efeito de transformar o planejamento fiscal em ilícito, com consequências distorcidas, eventualmente até mesmo criminais.

O autor justifica a desconsideração dos atos praticados com abuso de direito na solidariedade, que é fundamento da República, e no princípio da capacidade contributiva, visto como norma que assegura que “todas as manifestações daquela aptidão [*para contribuir*] sejam efetivamente atingidas pelo tributo. Portanto, o princípio norteia não apenas a produção, mas também a interpretação e a aplicação da lei tributária”.²⁶³ Fundamenta sua posição também no princípio da igualdade, argumentando que se “a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva

260 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 613; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 618. Ver, também, *idem ibidem*, p. 235-236.

261 Segundo Marco Aurélio Greco, as figuras do abuso de direito e da fraude à lei “não precisam estar escritas em textos de lei, porque os conceitos de abuso e fraude podem ser aplicados mesmo sem haver previsão legal expressa, por serem conceitos ligados à teoria do direito, que dizem respeito à imperatividade do Direito” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 231; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 239). Ver também: *Idem Ibidem*, p. 249.

262 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 507-508.

263 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 209; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 217.

como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar do imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, art. 5º).²⁶⁴ (Destaque nosso)

Analizando a obra de Marco Aurélio, fica claro que ele identifica a linha que separa atos legítimos de planejamento de atos abusivos com a **causa real** que levou à sua prática. O que o autor vai recusar são os atos praticados com a **finalidade exclusiva de economia tributária**. Segundo Greco, “a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer **se puder demonstrar de forma inequívoca** que o ato foi abusivo **por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites**, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto”.²⁶⁵ Para o autor, portanto, a existência de causa real para os atos e negócios jurídicos praticados é o limite do direito de auto-organização do contribuinte.²⁶⁶ (Destques nossos)

Normalmente pergunta-se quais seriam, nas lições de Marco Aurélio Greco, os atos e negócios jurídicos legítimos para fins de afastar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos. **Mais uma vez, a questão está na causa real dos atos praticados**, como se infere da passagem a seguir:

“Isto significa que auto-organização corresponde a um direito que se apoia na liberdade garantida constitucionalmente. **Cada um poderá realizar os negócios lícitos que bem entender**. Com isto, fica afastada, parece-me, a objeção que Ricardo Mariz expõe em seu último texto citado, quando diz que o planejamento tributário corresponde a um direito inerente à liberdade de escolha que cada um possui. Liberdade existe e é garantida.

264 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 210; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 218.

265 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 208; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 216.

266 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 213; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 221.

Sublinhe-se que o exercício da liberdade **deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência, etc.** Sempre que assim for, o direito estará sendo utilizado na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso. Portanto, nestes casos, não cabe a desqualificação com a inibição dos efeitos fiscais (sob a alegação de abuso).²⁶⁷ (Destaques nossos)

Partindo dessas colocações é que o autor afirma que não defende que o “contribuinte é ‘obrigado a optar pela forma mais onerosa’ ou que deverá ‘pagar o maior imposto possível’”.²⁶⁸ O que afirma Greco é que “o exercício deste direito [*de auto-organização*] é dependente de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar, etc. que seja a causa fundamental do negócio e que o justifique”.²⁶⁹

Questão interessante comentada por Greco no livro *Planejamento Tributário* está relacionada com o ônus da prova da existência das tais razões extratributárias. De acordo com o autor, “**a prova da causa predominante não é do contribuinte**, pois estando ele no exercício de um direito constitucionalmente garantido, este *onus probandi* cabe ao que se julgar prejudicado (o Fisco), que deverá demonstrar o excesso (ou abuso) no seu exercício, **embora a prova do respectivo motivo caiba ao contribuinte por dizer respeito ao fato constitutivo do seu direito**”.²⁷⁰ (Destaques nossos)

Após apontar duas formas diferentes de abuso – com finalidade emulatória e como forma de distorção do perfil objetivo do instituto –, Marco Aurélio Greco destaca que “a hipótese de abuso que tem operacionalidade e é útil para explicar e resolver casos concretos é a segunda, consistente na distorção do perfil objetivo do instituto. Ou seja, o instituto da incorpo-

267 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 212; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 220.

268 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 213; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 221.

269 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 216; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 224. Ver, também, *idem ibidem*, p. 235.

270 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 228; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 236.

ração existe para que duas pessoas reúnam seus patrimônios e atividades econômicas para reduzir custos, otimizar desempenho e assim por diante. Incorporar uma vez justifica-se à luz do perfil objetivo da figura. Mas o instrumento da incorporação começa a ficar incompatível com a realidade se é sucessivamente utilizado e a realidade mostra que a pessoa jurídica que surgiu como incorporadora não trazia nenhum empreendimento subjacente sendo mera casca que se tornou interessante porque tinha prejuízo fiscal”.²⁷¹

O abuso de direito, com base nas lições do autor, teria um **aspecto objetivo**, decorrente da distorção do perfil do instituto de direito privado, mas também um **aspecto subjetivo**, decorrente das razões, do motivo que levassem à prática do ato ou negócio jurídico. Aqui, Greco retorna à exigência de que existam motivos não tributários para o que foi feito pelo contribuinte. De acordo com suas lições, “o motivo não pode ser o puro ‘fiz porque quis’, nem a simples busca da menor carga tributária; o motivo tem que ser não tributário, sob pena de estarmos operando numa tautologia ou numa petição de princípio”.²⁷²

Neste ponto, Marco Aurélio faz uma distinção entre a sua exigência de motivos não tributários e a teoria de origem anglo-saxã do *business purpose test*.²⁷³ A separação feita pelo autor vai na linha de que, em sua teoria, **a justificativa extratributária não necessita ser de fundo econômico**, podendo ser “uma razão familiar, política, de mudança de regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa, etc.”²⁷⁴

Outra distinção importante feita por Greco é a diferenciação entre **motivo e pretexto**. Em sua visão “as ações precisam estar bem justificadas no sentido argumentativo e probatório e o ônus da prova do motivo é do contribuinte que praticou o ato. De fato, na medida em que o negócio jurídico supõe uma razão que o justifique, seus efeitos tributários dependerão

271 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 233; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 240-241.

272 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 235; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 243.

273 Sobre o tema, ver: ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 157-176.

274 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 236; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 243.

da existência de um motivo extratributário; portanto, o motivo acaba se tornando um dos elementos constitutivos do direito de o contribuinte obter a menor carga tributária. E o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito cabe ao respectivo titular”.²⁷⁵

O autor rejeita a posição, não raro defendida por alguns autores,²⁷⁶ de que a economia tributária seria, em si própria, o motivo para legitimar o planejamento tributário. Como comenta o autor, “alguns argumentam que a finalidade da empresa é gerar lucro, portanto o motivo é diminuir a carga tributária porque assim aumenta-se a lucratividade. Só que isso é justificar o que foi feito pelo que foi feito; isto em lógica configura uma falácia (raciocínio incorreto) por petição de princípio. Pretender justificar uma ação dizendo que posso fazer porque faço, não é justificar a ação, é apenas reafirmar a liberdade de agir. É preciso existir algo externo que justifique o que foi feito, mesmo porque a empresa não existe apenas para gerar lucro, a geração de lucro é um dos objetivos relevantes, mas não é o único. Não podemos esquecer a função social da empresa”.²⁷⁷

5.2.1.1. Comentários

Como vimos, Marco Aurélio Greco inicia o capítulo sobre abuso de direito questionando a razão de autores aceitarem a simulação como vício que impacta a legitimidade dos planejamentos tributários, mas apenas a simulação, e não outras patologias dos negócios jurídicos.²⁷⁸

275 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 236; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 244.

276 Ver, por exemplo: MOREIRA, André Mendes. O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 79; MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 116; JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no Direito Tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 77.

277 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 238; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 245-246.

278 Ao comentar este tema, Leonardo Aguirra de Andrade argumenta que “é evidente que o fato de a simulação estar expressamente mencionada no CTN, em seu art. 149, inciso VII, e o abuso do direito, abuso de formas e a fraude à lei não constarem daquele Código, tem relevância para se fazer tal distinção. No entanto, uma vez que fixado o critério acima referenciado, no sentido de que a ausência de violação à lei implicaria admissão do planejamento tributário, caberia

Ao contrário do que pensa o autor, parece-nos compreensível que se resista ao reconhecimento de outras patologias no campo do Direito Tributário.

Com efeito, o Código Tributário Nacional só faz referência à simulação e à dissimulação, razão pela qual se reconhece que a prática de um ato ou negócio jurídico simulado justifica a sua desconsideração pelas autoridades fiscais. Sem dúvida que o abuso de direito, como vimos, é um instituto de Teoria Geral do Direito. Ou seja, existe mesmo sem estar vertido em um texto normativo tributário. Nada obstante, não nos parece que seja possível, mediante a aplicação de um instituto teórico, desconsiderar, sem fundamentação legal expressa, atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

De outra parte, antes da entrada em vigor do Código Civil atual, o CTN foi alterado para a inclusão de uma regra geral antielusiva, no parágrafo único de seu artigo 116.

Desta forma, temos defendido a seguinte posição:

- Com base no conceito amplo de simulação – que veremos adiante –, atos e negócios jurídicos em que haja evidente distorção do perfil objetivo dos institutos de Direito Privado, sem a existência de motivação que não seja o simples não pagamento, redução, ou postergação do pagamento do tributo, são passíveis de desconsideração e requalificação pelas autoridades fiscais. Nesse caso, o ato administrativo de desconsideração teria fundamento no artigo 149, VII, do CTN.
- Nada obstante, em situações em que não se esteja diante de artificialidade evidente, ou onde haja razões não tributárias concorrentes, a desconsideração e requalificação dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte somente poderá ser realizada com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, **uma vez que ele tenha sido regulamentado.**

Portanto, rejeitamos o argumento de que institutos e conceitos de Teoria Geral do Direito possam ser aplicados, sem base legal explícita, diretamente ao campo tributário para tornar inoponíveis ao Fisco atos e negócios jurídicos lícitos.

Veja-se que nossa posição não é no sentido de que não seria legítimo às autoridades fiscais questionar condutas dos contribuintes com base em

investigar, em todo ordenamento, e não apenas na legislação tributária, dispositivos legais que pudessem ser objeto de violação” (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 53).

conceitos como abuso de direito. A interpretação que defendemos é que (i) no cenário atual, tal questionamento somente será possível quando houver artificialidade tal que haja uma desnaturação evidente da causa, do perfil objetivo, dos atos e negócios jurídicos praticados; e, em qualquer outro caso, que (ii) a desconsideração e requalificação somente poderá ser feita uma vez que tenha se tornado eficaz o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Ou seja, nossa divergência com a teoria de Marco Aurélio Greco é, uma vez mais, de grau, e não de ponto de partida.

Não nos parece razoável que se tenha alterado o Código Tributário Nacional, editando-se uma Medida Provisória (a nº 66 de 2002) que estabeleceu os conceitos centrais para a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes – falta de propósito negocial e abuso de forma –, a fim de que o Código Civil, igualmente de 2002, seja o ponto de partida para a determinação dos atos elusivos praticados pelos contribuintes.

Concordamos, neste particular, com a posição de Marciano Seabra de Godoi, para quem:

“[...] a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário *obriga* o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002 (arts. 166, IV e 187, respectivamente). Nesse particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco, que defende que um caso de planejamento tributário com fraude à lei ou abuso do direito pode ser combatido pela Administração mediante a aplicação do Código Civil.”²⁷⁹

Ou seja, no momento em que se reconhece que o Código Tributário Nacional tem uma regra geral antielusiva, **há que se reconhecer que esta regra deve ser a base de fundamentação para o controle da elusão fiscal**, uma vez que seja eficaz. Afinal, a regra prevista no parágrafo único do artigo

279 GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 510.

116 do CTN é uma regra de atribuição de competência,²⁸⁰ e uma regra de atribuição de competência tem que atribuir competência a alguma coisa.²⁸¹

Esses comentários poderiam dar a **falsa impressão** de que haveria uma divergência acentuada entre a nossa posição e a de Greco. Contudo, a verdade é que nossas posições são muito próximas. No fundo, é uma questão de acordo semântico. Mais uma vez, **o problema são os rótulos!**

Com efeito, o abuso de direito de Marco Aurélio Greco tem o mesmo conteúdo semântico do nosso conceito amplo de simulação. Em ambos os casos estamos diante de atos ou negócios jurídicos em que a artificialidade é tal que denota vício de causa, sem que haja motivação extratributária que o legitime.

Para Greco, nesses casos aplica-se a regra do Código Civil, de forma que os atos e negócios jurídicos sejam considerados ilícitos. De nossa parte, consideramos tais atos como simulados, podendo ser invalidados com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Uma questão importante de analisarmos é a aplicação da multa agravada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para o abuso de direito. Segundo Greco, “a partir do Código Civil, abuso de direito configura indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária, pois teremos desgarrado para a evasão. Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão porque o comportamento está apoiado em ato ilícito. E a licitude dos atos é requisito indispensável para existir verdadeiro planejamento”.²⁸²

Ora, se, na doutrina de Marco Aurélio Greco, **os atos de abuso de direito são atos evasivos**, por via de consequência, todo e qualquer planejamento tributário em que se identifique abuso de direito seria, igualmente, um ato evasivo. Naturalmente, nesses casos, seria aplicável a multa agravada.

Neste ponto é importante trazer à baila os esclarecimentos prestados por Marco Aurélio Greco em nossas conversas.²⁸³ O autor deixou bem claro que as

280 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 569; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 573.

281 Como veremos no item 5.2.3, Marco Aurélio Greco não desconsidera este fato. O que passa é que, em sua teoria o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional terá outra função: instrumentalizar a Terceira Fase da teoria do autor. Este tema será melhor analisado no capítulo 7.

282 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 613; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 618.

283 Ver as respostas às perguntas 54 a 57 da entrevista ao final do livro.

situações de verdadeiro abuso de direito, que gerariam a possibilidade de agravamento de multa, são residuais, certamente não se tratando da regra geral.

Marco Aurélio não titubeou em negar que seja possível aplicar a multa agravada a situações tipicamente elusivas, em que se identifique a **manipulação de estruturas**, para usar a expressão do autor.

Dessa forma, embora Greco sustente a aplicação da multa agravada nos casos típicos de abuso de direito – assim como eu a aceito nos casos de simulação –, isso não deve ser interpretado como uma caracterização do planejamento tributário elusivo – aquele que ocorre na zona de penumbra – como ato ilícito. Apenas em situações excepcionais um ato ou negócio jurídico cairá nessa categoria. Voltaremos a este tema no capítulo 8.

5.2.2. Fraude à Lei

Para Marco Aurélio Greco, os limites do planejamento tributário não se circunscrevem ao controle do abuso de direito, havendo outras patologias que permitem o controle dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, entre as quais a vedação da fraude à lei. Segundo o autor, “na fraude à lei, o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada. Com isso, pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).”²⁸⁴

Da mesma maneira que vimos na análise do abuso de direito, também no caso da fraude à lei Marco Aurélio vai buscar amparo no Código Civil, em seu artigo 166, VI.²⁸⁵ Para ele “a partir do Código Civil de 2002, a fraude

284 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 251; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 259.

285 “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

(Destaque nosso)

à lei tributária tem aplicação no Direito brasileiro não apenas como regra de calibração do sistema que visa assegurar a imperatividade do ordenamento jurídico, mas como causa autônoma de nulidade do negócio jurídico”.²⁸⁶

Ao entrar no campo do estudo da **fraude à lei**, Greco apresenta importante distinção entre ela e o que chama de **fraude contra o Fisco**. Na primeira, “há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração da sua imperatividade” e na segunda, há uma “conduta que agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento”.²⁸⁷

A **fraude contra o Fisco**, na visão do autor, é o conceito de **fraude** “no sentido de conduta dolosa e ardilosa que corresponda a uma agressão à previsão contida na norma jurídica. Neste sentido, o termo é, por exemplo, utilizado no artigo 171 do Código Penal ao definir o crime de estelionato como a conduta de obter vantagem ilícita mediante meio fraudulento”.²⁸⁸

A posição de Marco Aurélio Greco é importantíssima para compreender sua visão sobre a aplicação da chamada “multa agravada” no campo do planejamento tributário ilegítimo, a qual tem previsão no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]”

286 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 605; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 609-610.

287 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 256; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 263.

288 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 249; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257.

Verifica-se que o § 1º transcrito acima faz referência aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcritos:

“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.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Combinando o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 com o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, a ocorrência de fraude justifica o agravamento da multa. Ocorre que, como destaca Greco, a palavra fraude tem mais de um sentido, conforme apontado acima. A prática da Receita Federal, não raro referendada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aponta que o planejamento tributário ilegítimo, praticado com fraude à lei, autorizaria a duplicação da multa de ofício. Contudo, **esta possibilidade é inequivocamente rejeitada por Marco Aurélio**. Em suas palavras, “uma vez que a mesma palavra pode assumir dois sentidos absolutamente distintos, é importante esclarecer que a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o artigo 14 da Lei nº 11.488/2007”.²⁸⁹ A visão do autor sobre a aplicação deste dispositivo está clara na passagem transcrita a seguir:

289 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 257; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 264.

“Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, **supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.**

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento etc. prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável –, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.”²⁹⁰ (Destaque nosso)

Greco também analisa a figura da sonegação, destacando que esta “só tem cabimento se houver conduta que implique impedir ou retardar o *conhecimento* pela autoridade fazendária de qualquer elemento ligado ao fato gerador da obrigação tributária ou das condições pessoais do contribuinte”, para concluir, acertadamente, que “não é esta a hipótese comum em planejamentos tributários. Frequentemente a situação é oposta, vale dizer, as operações serem realizadas de maneira clara, explícita e delas a fiscalização ter fácil conhecimento, sem qualquer embaraço ou tentativa de ocultar seja o que for”.²⁹¹

A conclusão do autor sobre a qualificação da multa é, portanto, de que ela não tem lugar no contexto do planejamento tributário ilegítimo, que pode ser objeto de desconsideração e requalificação pelas autoridades fiscais.

5.2.2.1. Comentários

As considerações de Marco Aurélio Greco nesta parte são bastante relevantes. Concordamos em absoluto com a necessidade de separar os casos em que se questiona a legitimidade do planejamento tributário, daqueles em que

290 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 264; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 270.

291 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 266; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 272-273.

se identifica a prática de um ato fraudulento que permitiria o agravamento da multa de ofício e até mesmo uma representação fiscal para fins penais.

A partir das considerações apresentadas no item 5.2.1.1, é possível afirmar que adotamos um conceito de abuso de direito distinto daquele utilizado por Marco Aurélio Greco.

De fato, quando falamos em abuso de direito estamos nos referindo basicamente ao abuso do direito de auto-organização do contribuinte com vistas a eliminar, reduzir ou postergar um dever tributário. Por outro lado, quando Greco utiliza a mesma expressão está denotando que foi praticado um ato pelo contribuinte que subverte de maneira inaceitável a causa típica de determinado ato ou negócio jurídico. A nossa posição sobre o conceito de abuso de direito no campo do planejamento fiscal gera uma coincidência desta patologia com a fraude à lei.

As considerações no parágrafo anterior provavelmente requerem algumas observações adicionais. O que procuramos afirmar foi que, no campo do controle do planejamento tributário considerado ilegítimo, onde for identificado abuso de direito, igualmente será encontrada a fraude à lei.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero escreveram um excelente opúsculo sobre o tema dos “ilícitos atípicos”, no qual analisaram o abuso de direito, a fraude à lei e o desvio de poder, sendo os dois primeiros os que nos interessam para os fins deste estudo.

Ao comentarem esses institutos, os autores apontaram dois traços característicos, duas abordagens do Direito que estão na origem do abuso do direito e da fraude à lei. O primeiro, seria o **formalismo legal de completude de ordenamento jurídico**, em outras palavras, seria “a concepção segundo a qual a lei (o Código) contém regras que predeterminam a solução de todos os casos possíveis (os quais se deem no âmbito das relações privadas) sem que para a formulação dessa solução seja jamais necessária a ponderação de razões por parte do juiz. Basta, em todos os casos, que este se limite a comprovar que as propriedades individuais do caso que já de ser resolvido resultem subsumíveis às propriedades genéricas que constituem as condições de aplicação ou antecedente de uma certa regra que proporciona, em seu consequente, a solução normativa do caso”. O segundo traço característico que justifica o desenvolvimento do abuso do direito e da fraude à lei seria o **caráter absoluto dos direitos, em especial do direito de propriedade**. Por essa perspectiva, “sem mais limitações que as muito

escassas contidas nas regras legislativas ou regulamentares, o proprietário pode, em relação às coisas de sua propriedade, levar a cabo quaisquer ações, sem necessidade de ponderar em nenhum caso de que forma tais ações podem afetar os interesses de terceiros”.²⁹²

As figuras do abuso de direito e da fraude à lei põem em xeque essas premissas. Vejam-se as seguintes palavras de Atienza e Manero:

“A posição segundo a qual as normas jurídicas regulativas têm a forma exclusiva de regras, no sentido estrito em que estamos usando essa expressão, tem como correlato que o Direito não proporciona critérios de valoração distintos dessas mesmas regras. Dessa forma, se um certo caso não resulta subsumível a uma regra, o Direito resultaria, para esta concepção, desprovido de critérios de valoração para este caso. Mas, como é notório, o Direito exige, em muitas ocasiões, de seus órgãos de aplicação, que se posicionem acerca da aplicabilidade de predicados valorativos – tais como ‘*má utilização da coisa*’, ‘*abuso de direito*’, ‘*diligência de um bom pai de família*’, ‘*equitativamente*’, etc. – em situações particulares, para o que os tribunais têm de realizar necessariamente valorações que não podem se fundar em regras (por ausência de disposições que estabeleçam quais propriedades descritivas que constituem condições de aplicação do predicado valorativo). Para essa concepção, em tais supostos existiria a necessidade de se acudir a valorações extrajurídicas, que seriam obtidas basicamente da moralidade social vigente no momento de que se trate”.²⁹³

Greco, com base nas lições de Ost e Kerchove, já havia apontado que um ato ou norma, à luz da visão tridimensional do Direito, podem ter sua validade analisada a partir de três critérios: “i) validade da perspectiva da norma (legalidade); ii) validade da perspectiva dos fatos (efetividade); e iii) **validade da perspectiva dos valores (legitimidade)**”.²⁹⁴ (Destaque nosso)

Juntando esses comentários de Marco Aurélio Greco com as lições de Atienza e Manero, cremos que no campo do planejamento tributário elusivo

292 ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 32 e p. 57.

293 ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 39.

294 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 124; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 132.

estamos a debater a respeito da legitimidade da ação do sujeito, da sua congruência com valores e princípios que permeiam o ordenamento jurídico.

Se os dois institutos têm significativas aproximações, deve-se reconhecer, de outra parte, que não são integralmente equivalentes. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero ponderam que “a diferença essencial entre o abuso de direito e a fraude à lei se deve ao fato de que o abuso é relativo a ações que constituem casos de exercício de um direito subjetivo, enquanto a fraude é relativa a ações que supõem casos de uso de um poder normativo (de uma regra que confere poder)”.²⁹⁵

A ilegitimidade do planejamento tributário usualmente se materializa na **prática de um ato com abuso de direito** – a utilização abusiva do direito subjetivo de auto-organização –, formalizado de maneira artificial, a deturpar a causa típica de atos ou negócios jurídicos, ou seja, com **abuso de formas jurídicas**, com a finalidade de afastar a aplicação de norma fiscal impositiva – **fraude à lei**.

Desta maneira, por mais que o abuso de direito e a fraude à lei não sejam conceitos idênticos – embora sejam bastante próximos –, é difícil imaginar um caso de planejamento tributário ilegítimo em que esteja presente um e não o outro – seguindo o conceito de abuso de direito que estamos utilizando neste texto.

Percebemos que estamos sempre esbarrando em barreiras conceituais. Devemos lembrar, novamente, as passagens já citadas de Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi, quando criticam, acertadamente, um exagerado conceitualismo na delimitação da ilegitimidade dos atos e negócios jurídicos com vistas a evitar, reduzir ou postergar deveres tributários.

Lembremos a assertiva de Marco Aurélio Greco, de que “ao pensarmos em patologias que contaminam planejamentos tributários **não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual, das categorias de vício**, mas ele se desdobra no exame prático, concreto, das ações efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a ‘distorção’ que se pode referir a vontades, objetivos, forma e substância,

295 ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 71.

etc.”.²⁹⁶ Marciano é ainda mais categórico, ao afirmar que “quando se discute sobre o significado de expressões como ‘abuso de forma’, ‘abuso de direito’, ‘fraude à lei’, ‘simulação’, etc., é necessário abandonar ingênuas pretensões conceitualistas e **essencialistas**. Segundo tais pretensões, essas expressões teriam uma e somente uma significação correta, verdadeira, imutável, oriunda da mais autorizada ciência jurídica. Essa é uma visão tola e equivocada”.²⁹⁷ (Destaques nossos)

Essas passagens ressaltam nossa conclusão: não é possível separar as patologias conceitualmente, de modo a definir aquela que justifica a ilegitimidade do ato ou negócio jurídico. Há uma unidade nas ditas patologias. Dessa maneira, as mesmas devem ser tratadas como uma única categoria, que vai buscar concretude na realidade fática.

Neste particular, devemos retornar à ideia de **racionalidade da adequação**, proposta por Greco, segundo a qual devemos partir da realidade dos fatos para moldar os conceitos.²⁹⁸ As intermináveis celeumas conceituais que envolvem a temática do planejamento tributário decorrem desta tradição conceitual-causalista da doutrina tributária brasileira. Contudo o tema do planejamento tributário, essencialmente fático, normalmente põe em xeque as pretensões de criação de conceitos uniformes, gerando um mar de desacordos semânticos que tornam praticamente impossível a coerência discursiva.

Uma nota final. Os comentários apresentados nessa seção indicam uma **utilização seletiva das lições de Marco Aurélio Greco em autos de infração e em decisões**. Se não raro suas posições são usadas para fundamentar a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos privados, suas colocações sobre a aplicação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e seus comentários sobre os limites da aplicação da multa agravada são largamente ignorados pelas autoridades fiscais, como veremos no capítulo 8.

296 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 287; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 293.

297 GODOI, Marciano Seabra de. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 448.

298 GRECO, Marco Aurélio. *Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação*. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 786.

5.2.3. Conceito de Simulação

Marco Aurélio Greco aponta como uma das características da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário a revisão do conceito de simulação, que deixa de ser visto como um **vício da vontade** e passa a ser encarado como um **vício de causa** “na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício da vontade. Ao revés, deve ser visto como vício do motivo ou da causa do negócio”.²⁹⁹

Partindo desta distinção, e abraçando a noção de simulação como vício de causa, Greco enfrenta brevemente uma questão relevante, consistente em saber se “as hipóteses de simulação com relevância tributária seriam apenas aquelas expressamente enumeradas no Código Civil ou se outras poderiam ser, igualmente, invocadas”.³⁰⁰ A posição de Marco Aurélio sobre o tema é no sentido de que “num rigor terminológico, é possível afirmar que somente têm natureza de simulação aquelas situações assim qualificadas perante o Código Civil”.³⁰¹

Este ponto é importante. Há autores que reconhecem a possibilidade de um conceito tributário de simulação.³⁰² Já nos manifestamos neste sentido.³⁰³ Ao defender que a simulação, que justifica a desconsideração e a requalificação de atos praticados pelo contribuinte, tem que se enquadrar em uma das hipóteses do Código Civil, Greco passa a ter o desafio argumentativo

299 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 278; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 285.

300 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 279; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 285-286.

301 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 279-280; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 286.

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

303 Ver: ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 501-506.

de convencer que a simulação, conforme prevista no artigo 167 do Código Civil,³⁰⁴ é efetivamente um vício de causa, **da perspectiva do Direito Civil**.

Sendo a regra do Código Civil a referência normativa para Greco, o autor entende que, para que se reconheça uma simulação no campo tributário, não é necessária a anulação dos atos praticados pelo contribuinte, por parte do Poder Judiciário. Para ele, “sendo a nulidade alegável por qualquer interessado, não há fundamento para exigir uma ação prévia de decretação de nulidade do negócio celebrado com simulação”.³⁰⁵

Esta posição é coerente com a visão de Marco Aurélio de que a simulação impactaria a eficácia dos atos praticados, de modo que mesmo que válidos poderiam ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco. De acordo com o autor, “sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (artigo 168), qualquer interessado pode se comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado. E isto se aplica ao Fisco.”³⁰⁶

5.2.3.1. Comentários

Em nossa visão, o conceito de simulação é a chave para a desconsideração e requalificação de atos e negócios privados pelas autoridades fiscais. De acordo com o corte que fizemos anteriormente, as situações de artifi-

304 “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 transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

305 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 282; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 288.

306 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 282; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 288.

cialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal) configuram uma simulação. Adotamos, aqui, um conceito causalista de simulação,³⁰⁷ como o advogado por Marciano Seabra de Godoi.³⁰⁸ Conforme já pontuamos, não nos parece que o intérprete da legislação tributária esteja adstrito ao conceito de simulação do Código Civil, portanto, este conceito causalista de simulação poderia ser um **conceito tributário de simulação – decorrente da interpretação da legislação tributária**.

Veja-se, não se trata da impossibilidade de aplicação da tipologia da simulação prevista no Código Civil a qual, diga-se, tem caráter meramente exemplificativo.³⁰⁹ Marciano Seabra de Godoi, por exemplo, apresenta convincente interpretação do inciso II do § 1º do artigo 167 do Código Civil, que enquadra neste dispositivo atos e negócios jurídicos em que se verifique uma distorção artificial das regras de Direito Privado. Como destaca o professor mineiro, é possível sustentar que “para o negócio ser real, verdadeiro, efetivo (e, portanto, não simulado), as circunstâncias e propósitos concretos que cercam cada negócio jurídico devem guardar mínima congruência com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. Segundo essa visão, se as partes usam um contrato de incorporação societária (no bojo de uma sequência preordenada de atos) para atingir objetivos concretos *estranhos* (ou mesmo *opostos*) à

307 Para uma revisão das diversas teorias sobre o conceito de simulação no Direito Civil, ver: ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. *A Simulação no Direito Civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 37-59.

308 Nas palavras deste autor “na simulação há um *vício de causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doad um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, ‘ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, *que disfarça sua verdadeira causa*” (GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 284-285).

309 Como observa Luiz Carlos de Andrade Júnior, “o art. 167, muito embora não traga a definição de simulação, apresenta o *negócio simulado* como tipo, e o desmembra em três diferentes subtipos: a *simulação subjetiva* – o negócio subjetivamente simulado (§ 1º, I); a *simulação objetiva* – o negócio objetivamente simulado (§ 1º, II); e a *simulação de data* – o negócio simulado quanto à data (§ 1º, III). *Estas manifestações típicas são desdobramentos do conceito funcional de simulação e especificações do tipo ‘negócio simulado’* (ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. *A Simulação no Direito Civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 33).

finalidade prática subjacente ao contrato de incorporação, o contrato posto em prática pelas partes será visto como simulado”.³¹⁰

Independentemente da posição adotada, seja com base no Código Civil ou no próprio Código Tributário Nacional, fora do conjunto dessas situações de artificialidade evidente e latente, de distorção clara do perfil objetivo do ato ou negócio jurídico, o caminho para a sua desconsideração e requalificação, em nossa opinião, deve passar, necessariamente, pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.³¹¹ Exatamente porque, nesses casos, estaremos diante de situações jurídicas e/ou fáticas ambivalentes e complexas, que não poderão ser apontadas como simuladas e desconsideradas sem que se siga o processo especial exigido pelo CTN.

A posição que estamos defendendo é que, mesmo nas situações em que a artificialidade não é evidente, é possível que se chegue à conclusão de que o tributo é devido.

Contudo, da mesma forma que entendemos que haja situações em que o tributo é devido, reconhecemos que o legislador agiu corretamente ao prever que a desconsideração e consequente requalificação, nesses casos, siga um processo especial, diferenciado, em razão da atipicidade da aplicação da regra geral antielusiva.

Ou seja, em nenhum momento pretendeu-se a criação de um cenário como o atual, de completa insegurança, o qual, em grande medida, se atribui aos supostos “defensores dos contribuintes”, que jamais apoiaram ou trabalharam por uma regulamentação razoável do parágrafo único do artigo 116. Esta regulamentação traria não só um rito processual específico, com garantias para o contribuinte, mas também poderia trazer regras

310 GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 458-459. Ver, também: NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 199-200.

311 Discordamos, portanto, de Fernando Zilveti e André Elali quando afirmam que “a regra antielusiva proposta no artigo 116 do CTN brasileiro, mesmo que regulamentada, nada traria de contributo para o sistema tributário. O planejamento tributário jamais deveria vir regulado por norma geral antielusiva, por se tratar de concepção intelectual impassível de regramento uniforme” (ZILVETI, Fernando Aurélio; ELALI, André. Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 64).

sobre a aplicação de sanções que evitariam a indevida proliferação das multas de ofício agravadas que verificamos hoje.³¹²

Uma consequência natural do que defendemos é que muitos dos autos de infração que são lavrados atualmente carecem de base legal. Devemos aceitar este fato e, neste particular, concordar com ponderações como a apresentada por Paulo Ayres Barreto,³¹³ o de que todas as vezes em que foi instado a regulamentar o parágrafo único do artigo 116, o Congresso Nacional ou rejeitou a iniciativa da Fazenda, ou omitiu-se. Este ponto também foi ressaltado por Ricardo Mariz de Oliveira.³¹⁴

Ainda assim, o campo de desconsideração e requalificação de atos privados que já seria possível independentemente desta regulamentação não é irrelevante. Portanto, rejeitamos posições, como a defendida por Gabriel Lacerda Troianelli³¹⁵ e tantos outros autores, de que enquanto não for editada a lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116 nenhuma desconsideração será possível, ou mesmo que este dispositivo seria inconstitucional.

Entretanto, tampouco acreditamos que o ordenamento jurídico brasileiro em vigor dê ampla latitude à prática de desconsideração e requalificação de atos praticados pelo contribuinte – ao menos até que seja regulamentado o parágrafo único do artigo 116.

Portanto, nos casos de artificialidade evidente – deturpação da causa típica do ato ou negócio jurídico – em que se verifique a ausência completa de motivação extratributária e esteja latente o abuso de formas do direito privado com a única finalidade de economia tributária, nossa posição firme é a de que tais atos podem ser desconsiderados e requalificados para fins fiscais, sendo caracterizados como simulados. Fora desses casos, sem

312 Ver: ROCHA, Sérgio André. Os Contribuintes Perderam o Bonde da História? In: _____. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 81-88.

313 BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 163-168. Ver, também: Fajersztajn, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. *Planejamento Tributário – Entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova Fase e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 223, p. 48.

314 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma Geral Antielusão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, 2011, p. 134-135.

315 TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para a Aplicação de Regra Antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 87.

a regulamentação prevista no tantas vezes mencionado parágrafo único do artigo 116 do CTN, **nenhuma desconconsideração deveria ser possível**.³¹⁶

Embora tenhamos firmado a premissa de que a artificialidade que leva à ausência de causa jurídica pode levar à desconconsideração e requalificação do ato ou negócio jurídico para fins fiscais, não podemos deixar de consignar que é possível que, mesmo num caso de artificialidade evidente, o ato ou negócio jurídico seja considerado legítimo para fins fiscais. **Isso acontecerá nas situações em que houver justificativa não tributária para a sua prática**.³¹⁷

Desta forma, a simulação, entendida como um vício de causa, não deve ser um critério definitivo para a determinação da legitimidade ou ilegitimidade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Uma simulação tributária, como vício que acarrete a inoponibilidade dos atos e negócios jurídicos perante as autoridades fiscais, somente gera a ilegitimidade como consequência caso tenha como única finalidade o não pagamento, redução ou postergação do dever tributário.³¹⁸

Voltaremos a esse tema adiante. Nossa posição é que sempre que nos deparamos com um ato ou negócio jurídico sem causa estamos diante de um negócio jurídico indireto. Este será legítimo ou ilegítimo para fins fiscais caso tenha, ou não tenha, justificadas razões não tributárias para a sua prática.

Comparando a nossa posição com a de Marco Aurélio verificamos que elas são bastante próximas, mas não necessariamente equivalentes. Como já pontuamos, parece-nos haver uma diferença de grau. Afinal, para Greco, todos os casos em que se reconhece a ilegitimidade do planejam-

316 Recordemos que o referencial da análise apresentada neste livro é a legislação federal.

317 Como observa Hermes Marcelo Huck, “a utilização de formas jurídicas insólitas ou anormais, com a finalidade única de não pagar impostos, longe de constituir-se num objeto negocial em si mesmo, como, num processo tautológico, pretendem alguns autores, ofende aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, permitindo o contribuinte um tratamento fiscal privilegiado em relação a outro que, adotando a forma usual do negócio, como prescrito em lei, é levado ao pagamento integral do tributo” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 51).

318 Essa parece ser também a posição de Gerd Rothmann, para quem “a existência de motivo não tributário e a inserção no planejamento global do contribuinte somente passam a ter relevância quando se trata de descaracterizar a ocorrência de *elusão fiscal*, que, na nossa conceitualização, consiste na economia *ilícita de tributos*” (ROTHMANN, Gerd Willi. *Afinal, o Planejamento Tributário Pode Ser Criminoso?* In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 679).

to podem ser controlados sem o parágrafo único do artigo 116 do CTN, enquanto para nós, este dispositivo ainda serve para o controle de patologias nas quais não esteja evidente o desnaturamento das causas típicas do ato ou negócio jurídico. Portanto, na nossa percepção, o parágrafo único do artigo 116 entraria em cena para resolver os *hard cases* que envolvem patologias. Como veremos adiante, na visão de Marco Aurélio este dispositivo tem outra finalidade, associada à concretização da capacidade contributiva positiva, na Terceira Fase do debate sobre o planejamento tributário. Voltaremos a este tema no capítulo 7.

5.2.4. Abuso de Formas

Marco Aurélio Greco discorre brevemente sobre o chamado **abuso de formas jurídicas**, tratando a matéria nos marcos da liberdade contratual, o que abriria ao contribuinte opções para escolha e formatação dos atos e negócios jurídicos praticados. Para ele, “para haver abuso de formas, seria preciso aceitar a premissa de que toda forma teria um conteúdo intrínseco, inafastável. Mas ao fazer esta afirmação pode vir a ser comprometida a liberdade contratual, pois alguém poderá chegar a dizer que *franchising* não existe (antes da lei)”.³¹⁹

Seguindo este entendimento, Marco Aurélio vai concluir que o abuso de formas jurídicas não deve ser considerado uma patologia independente das demais, “o abuso da forma, na realidade, surgiria como instrumento de uma das figuras anteriores (abuso de direito, fraude à lei e simulação). Desembocaria numa delas; visto o negócio da perspectiva da forma, esta é distorcida, mas visto da perspectiva da causa, trata-se de fraude à lei, simulação etc.”.³²⁰

5.2.4.1. Comentários

Temos uma visão um pouco distinta da de Marco Aurélio Greco sobre o abuso de formas jurídicas. Tendemos a ver este conceito como praticamen-

319 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 284; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 290.

320 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 291.

te equivalente ao conceito causalista de simulação.³²¹ Em outras palavras, teríamos abuso de formas jurídicas quando estas fossem utilizadas com desvirtuamento de sua causa típica, com uma deformação artificial de sua finalidade jurídica, de seu perfil objetivo. Como aponta Paulo Caliendo, “o abuso de formas concretiza-se com a manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de se afastar de regra que normalmente seria aplicada ao caso”.³²²

Ao longo dos últimos anos, as autuações fiscais e decisões do CARF valeram-se de um elástico sincretismo conceitual ao tratar dos limites do contribuinte para afastar, reduzir ou postergar seu dever tributário. Expressões como simulação, abuso de direito, abuso de forma jurídica, falta de propósito negocial e fraude à lei são utilizadas ora como sinônimas, ora com sentidos diversos. Ademais, como já apontamos, parece que cada autor tem seu próprio conceito de simulação, que só fica claro diante de casos concretos. Segundo a posição que estamos sustentando nesta análise, todas essas figuras podem ser enquadradas no conceito abrangente de simulação, superando-se esta celeuma conceitual.

O abuso de direito nada mais é do que o exercício do direito de auto-organização do contribuinte de modo a artificialmente evitar o recolhimento do tributo devido; o abuso da forma jurídica decorre do desvirtuamento dos elementos típicos essenciais de um ato ou negócio jurídico com o mesmo fim; a seu turno, a falta de propósito negocial indica que o ato atípico não tem nenhuma justificativa que não a economia tributária; por fim, a fraude à lei é a prática abusiva que leva ao afastamento de norma jurídica impositiva (neste caso, a norma jurídica tributária de incidência).

É importante esclarecer a posição aqui defendida. O que estamos argumentando é que, nos casos em que for possível a descon sideração de atos e negócios jurídicos com base no conceito causalista de simulação, todas as demais patologias estarão igualmente presentes. Contudo, como várias ve-

321 Essa posição era defendida, por exemplo, por Sampaio Dória, que rejeitava a utilização do “abuso de formas jurídicas” como limite do planejamento tributário alegando que o mesmo estaria contido em seu conceito de simulação – que, diga-se de passagem, era bastante abrangente. Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 32-37.

322 CALIENDO, Paulo. Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 346.

zes afirmado, sustentamos a aplicação desses critérios em casos de evidente e indubitosa artificialidade, conjuntamente com a absoluta ausência de motivações não tributárias (o “casa e separa” realizado integralmente no mesmo dia talvez seja o melhor exemplo). Havendo dúvidas quanto à artificialidade dos meios ou quanto à motivação do ato ou negócio jurídico, no contexto atual (ao menos na esfera federal) nenhuma desconsideração ou requalificação será possível.

Percebe-se que, em todos os casos, o centro da discussão se encontra na artificialidade, na distorção da causa típica de um ato ou negócio jurídico. Ausente este elemento, não há abuso de direito, abuso de forma, não se pode questionar os propósitos do ato ou negócio, nem alegar que foram praticados em fraude à lei.

5.2.5. Negócio Jurídico Indireto

Como aponta Greco, “ocorre negócio jurídico indireto quando o negócio típico é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos ou problemas que enseja”.³²³ Este tema é relevante, porque parte da doutrina se alicerça no **negócio jurídico indireto**³²⁴ como justificativa para a legitimidade de atos e negócios jurídicos que gerem efeitos fiscais vantajosos para contribuinte.

A análise do autor sobre o negócio jurídico indireto não o apresenta sob uma perspectiva binária legítimo/ilegítimo. Em outras palavras, tratar-se de um negócio jurídico indireto não é nem certificado de oponibilidade dos atos praticados pelo contribuinte em relação ao Fisco, nem evidência de patologia que o torne passível de desconsideração. Como conclui Greco, “em suma, o negócio indireto, em si mesmo considerado, tanto pode desembocar numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí estará despro-

323 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 289. Ver, também: ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 220-221.

324 Sobre o tema do negócio jurídico indireto, ver: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 59-67; ASCARELLI, Tulio. O Negócio Indireto. In: _____. *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 152-253.

tegido pelo ordenamento, como poderá se dar sem que isto ocorra. Não é o simples fato de ser negócio jurídico que protege ou não o contribuinte, é o caso concreto que vai determinar sua oponibilidade ou não ao Fisco”.³²⁵

A distinção entre o negócio jurídico indireto legítimo da perspectiva tributária e aquele que pode ser desconsiderado pelas autoridades fiscais, vai levar em conta a finalidade do ato ou negócio jurídico. Note-se que isso não é o mesmo que uma inversão do ônus da prova.

Com efeito, o ônus de provar a existência de um ato ou negócio jurídico artificial, e atestar aquele que foi efetivamente realizado é do Fisco, como destaca Marco Aurélio Greco, “do lado do Fisco, cabe-lhe um duplo ônus da prova, pois deve contrapor algo à qualificação jurídica trazida pelo contribuinte. Nesta tarefa, cabe-lhe provar que a operação não é aquela exposta pelo contribuinte ao mesmo tempo em que precisa provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. Se este duplo ônus da prova não for atendido, a pretensão fiscal não procede”.³²⁶

Agora, uma vez comprovado o vício de causa, o ônus de comprovar o motivo não tributário que legitimaria a realização do negócio jurídico indireto passa a ser do contribuinte. Como destacado pelo autor, “do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isso não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza, pois se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos”.³²⁷

325 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 292; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 297.

326 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 536; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 241. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Abuso de Direito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 94; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário Revisitado*. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 30.

327 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 536; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 540-541.

5.2.6. Análise Crítica da Segunda Fase: Malditos Rótulos!

Já faz algum tempo que suspeitamos que as diferenças entre os autores que escrevem sobre planejamento tributário não são tão acentuadas como se presume ou como aparentam ser. Um autor fala em abuso de direito,³²⁸ e outro rebate dizendo que o abuso de direito jamais poderia ser um critério válido para a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.³²⁹ Então alguém argumenta que o critério seria a fraude à lei,³³⁰ outros o rejeitam com veemência.³³¹ Há quem sustente que o

328 Por exemplo, para Ricardo Lodi Ribeiro “o abuso de direito é obtido por meio da dissimulação dos negócios jurídicos, que é um conceito que abriga não apenas os atos ilícitos – como o dolo, a fraude e a simulação –, mas todas as condutas, que embora formalmente lícitas, denotam o exercício abusivo do ato, revelado pelo descompasso entre a sua motivação econômica, a forma e os efeitos por ele produzidos, com o intuito único ou preponderante de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a Cláusula Geral Antielisiva. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 293).

329 Como argumenta Luís Eduardo Schoueri, é “inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer ‘direito da coletividade’ que possa ter sido afetado” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010, p. 349). Ver, também: FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 2011. 266 p. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 244; CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 390; CARVALHO, João Rafael Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 336-347. Para um levantamento de autores pró e contra a caracterização do abuso do direito no contexto do planejamento tributário, ver: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 220-222.

330 GODOI, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro. Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 249-257.

331 Citando uma vez mais Luís Eduardo Schoueri, “não há comando imperativo que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Somente caberia falar em fraude à lei se houvesse comando legal exigindo que as partes incorressem em determinado fato jurídico tributário; neste caso, qualquer atitude do contribuinte fugindo daquele fato seria em fraude ao comando legal. Mais uma vez: não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário” (SCHOUERI,

único critério possível é a simulação. Mas qual simulação? Não existe um conceito unitário e unívoco de simulação. Ele não raro varia de autor para autor – inclusive no Direito Privado, muitas vezes referido como se fora composto por um catálogo conceitos determinados.

Parece-nos, a esta altura, que o debate sobre o planejamento tributário calcado em questões axiológicas e princípios, de um lado, e na suposta monossemia de conceitos como simulação, abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma, de outro, gerou uma verdadeira Torre de Babel tributária em que cada um fala sua língua e, o que é pior, com pretensões de universalidade, como se o **seu conceito** fosse, ou devesse ser, “**o conceito**”.

Esse debate unidirecional, que parte do conceito para a realidade, e em que todos se consideram os donos da correta definição dos conceitos **não é capaz de levar a discussão sobre o planejamento tributário adiante**. Boa parte das críticas à doutrina defendida por Marco Aurélio Greco não se direcionam à sua aplicação aos casos concretos, mas sim, aos rótulos.

Tomemos, por exemplo, a posição de Ricardo Mariz de Oliveira. Poderíamos intuir que a sua posição e a de Marco Aurélio Greco sobre os limites do planejamento tributário são completamente diferentes. Mas será que são mesmo?

Assim como Greco, Mariz rejeita a legitimidade de atos e negócios jurídicos praticados em desacordo com a sua causa objetiva típica, os quais ele considera simulados, com base no artigo 167 do Código Civil. Vejam-se, na passagem a seguir, suas lições:

“Na interpretação do conceito de simulação, em suas duas vertentes (absoluta ou relativa), seja no contexto do Código Civil de 1916 (cujo art. 102 tratava do assunto), seja no contexto da lei atualmente vigente, a doutrina inclinou-se sem divergência para a afirmação de que a simulação corresponde à prática exterior de um ato ou negócio jurídico que não corresponde à vontade subjetiva das respectivas partes.
[...]

Porém, outra linha de pensamento também se fez presente, tendo ela sido inaugurada provavelmente por Orlando Gomes, que, a despeito

Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010, p. 355). Ver, também: FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 2011. 266 p. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 246.

de ter adotado a ideia de desconformidade entre a vontade e o ato, também afirmou ser a simulação um vício da causa do ato ou negócio.

[...]

A causa do ato ou negócio jurídico corresponde à função que ele desempenha no ordenamento jurídico segundo a disciplina que a lei lhe outorga, ou melhor, é a função assegurada pela lei para a realização de atos da vida negocial, confundindo-se, destarte, com o conjunto da prestação e da contraprestação de cada contrato, ou com o efeito que ele produz.

Portanto, a causa corresponde à substância do ato ou negócio jurídico com a mesma a que se refere o ‘caput’ do art. 167, e também o artigo 173, para a confirmação do negócio meramente anulável, quando diz: ‘O ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo.’

Por isso mesmo, por trás do art. 167, tal como a corrente causalista define a simulação, vislumbra-se que a substância jurídica (a causa) verdadeira pode exsurgir do comportamento inadequado das partes do ato ou negócio simulado em relação à sua causa, e, quando se trata de simulação relativa, aquela causa verdadeira (no ato ou negócio dissimulado) pode sobreviver à nulidade da simulação.”³³² (Destaques nossos)

Pautado nessas lições, Ricardo Mariz assevera de forma categórica que “é verdade que o comportamento incompatível com a causa denuncia a existência de simulação. Tanto quanto é verdade que o ato simulado não corresponde à intenção subjetiva das partes quanto ao que querem fazer”.³³³ (Destaque nosso)

Ao analisarmos os estudos de Mariz sobre planejamento tributário, percebe-se que a sua preocupação é evitar que um ato ou negócio jurídico seja considerado ilegítimo com base no seu motivo, ou nas razões subje-

332 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Simulação no Código Tributário Nacional e na Prática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, 2012, p. 563-564.

333 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Simulação no Código Tributário Nacional e na Prática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, 2012, p. 568. Luís Eduardo Schoueri que, como vimos, rejeita o abuso de direito e a fraude à lei no Direito Tributário, também vai admitir um conceito causalista de simulação. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010, p. 353-354).

tivas que levem à sua prática.³³⁴ Concordamos com a sua posição neste ponto. A questão do motivo, das razões, passa a ser relevante para justificar uma situação em que se identifique um vício de causa, como analisamos no item 5.2.5, uma vez que elas podem ser uma justificativa legítima para um caso em que se verifique o vício de causa.

Veja-se que não estamos sustentando que as posições de Ricardo Mariz e Marco Aurélio Greco sejam equivalentes. Em termos axiológicos e princípios não o são. Tampouco são incompatíveis. Certamente ambas trazem pontos importantes de interseção. Contudo, no debate conceitual, as duas abordagens teóricas por vezes parecem ser mutuamente repelentes. Diante de casos concretos, entretanto, provavelmente teríamos mais situações em que ambos concordariam com a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte do que se imagina.

Portanto, é muito importante que redirecionemos o debate dos conceitos para os fatos. O que importa não é construirmos rótulos, é determinarmos as circunstâncias que legitimam a desconsideração e consequente requalificação de atos e negócios jurídicos. A determinação do verdadeiro alcance das posições de cada autor só é possível a partir de sua análise em casos concretos.³³⁵

5.3. Liberdade com Capacidade Contributiva

Esta “fase” do debate sobre o controle do planejamento tributário é que traz a contribuição mais controvertida de Marco Aurélio Greco: a revisão da interpretação do princípio da capacidade contributiva e seu alcance.

334 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Simulação no Código Tributário Nacional e na Prática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, 2012, p. 565. Ver, também: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (e Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond et. al. (Coords.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem a Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 139-163. A mesma preocupação está presente nos trabalhos de Diva Malerbi (Cf. MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 22-23).

335 Ver: ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 492-498; MÜLLER, Gabriel Baltazar. O Âmbito de Convergência entre Autores “Formalistas” e “Não Formalistas” no Campo do Planejamento Tributário: Análise de Situações Práticas. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 227-252.

É aqui que o autor vai buscar a interseção entre os princípios de segurança e a solidariedade social, trazendo a seguinte colocação, que resume de forma claríssima a sua posição:

“Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.

Ou seja, **mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.**”³³⁶ (Destaques nossos)

Vê-se a revolução proposta por Greco no campo do planejamento tributário. Para este autor, mesmo num caso em que não haja nenhuma ilicitude e, também, **não se identifique nenhuma patologia**, o princípio da capacidade contributiva poderia autorizar a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. É uma virada em cento e oitenta graus em relação à posição defendida na Primeira Fase.

Esta posição tem sido objeto de crítica de autores da Primeira Fase. Uma das primeiras veio pela pena de Alberto Xavier, para quem a teoria de Marco Aurélio Greco acarreta uma distorção ao papel do princípio da capacidade contributiva, transformando uma limitação ao poder de tributar em um instrumento de tributação. Para Xavier “os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma *função negativa* ou *proibitiva*: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável ‘entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’ de idênticas manifestações de capacidade contributiva”.³³⁷ A mesma posição foi defendida, por exemplo, por Livia de Carli Germano,³³⁸ Luís Eduardo

336 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

337 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129.

338 GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 33-35.

Schoueri,³³⁹ Martha Toribio Leão,³⁴⁰ Paulo Ayres Barreto³⁴¹ e Sacha Calmon Navarro Coelho.³⁴² A posição do autor nesta Terceira Fase foi defendida por Carolina Cantarelle Ferraro.³⁴³

Ao contrário de uma **capacidade contributiva negativa**, Marco Aurélio vai defender a existência de uma **capacidade contributiva positiva**, que extrai da interpretação da expressão “sempre que possível”, encontrada no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, transcrito abaixo:

“Art. 145 [...]

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

Ao analisar este dispositivo, Greco sustenta que ele comporta três interpretações:³⁴⁴

- “A *primeira* afirma que ele conteria apenas uma *recomendação*, como se dissesse, ‘se puder, faça’. Não me parece ser esta a melhor alternativa de interpretação, pois seria inócuo ver o dispositivo constitucional como simples recomendação, porque se fosse assim a consequência seria, *a contrario*, ‘se não puder, não faça’.”

339 SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 414-415.

340 LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 142-143.

341 BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 178-179.

342 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 9.

343 FERRARO, Carolina Cantarelli. Planejamento Tributário Após 16 Anos (de Ausência de Regulamentação) do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 126-132.

344 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 338-339; GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo et. al. (Coords.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2011. p. 157.

- “Um *segundo* sentido – mais nítido – é o que lhe atribui papel negativo. Vale dizer, quando a Constituição estabelece que ‘sempre que possível deve ser atendida a capacidade contributiva’, disto decorre que, por haver prestigiado tal figura, a Constituição não admite imposto sem ela. Este limite negativo implica extrair do dispositivo o sentido de que a lei ordinária que crie um imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva será inconstitucional.”
- “Há um *terceiro* entendimento a ser considerado **que defende existir um ângulo positivo do ‘sempre que possível’, no sentido de o preceito conter a previsão de que ‘só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva’. Ou seja, colocando a tônica no ‘sempre’ e não no ‘possível’. Sempre que for possível, atenda a capacidade contributiva.**” (Destaques em negrito nossos)

Partindo de uma análise de fundo constitucional, conclui o autor que após a Constituição Federal de 1988 “resulta nítida a superação do dogma do efeito meramente negativo da norma programática. Isto não significa que o princípio da capacidade contributiva possa ser aplicado sem lei, nem estou afirmando que podem ser cobrados tributos sem lei ou fora do tipo legalmente previsto. Estou apenas afirmando que o princípio ilumina o tipo previsto na lei; que esta será irrigada pela interpretação com os olhos da capacidade contributiva, mas sem que isto signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto”.³⁴⁵

Com efeito, a leitura da teoria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva vai levar à interpretação de que o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal determina que o “intérprete deve buscar concretamente a plena eficácia da lei tributária, com isto significando atingir todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica que devam ser atingidas”.³⁴⁶

Para Marco Aurélio Greco esta busca da plena eficácia da lei tributária estaria relacionada ao princípio da isonomia, que garante que todos na mesma situação suportem a mesma carga tributária. Segundo o autor, “quando se trata de isonomia, cumpre acentuar – à vista do inciso II do

345 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 345-346; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 350.

346 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 350; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 354.

artigo 150 da CF/88 – que viola a isonomia não apenas onera quem não manifeste capacidade contributiva, **como também não onerar quem a manifeste**”.³⁴⁷ (Destaque nosso)

Segundo a posição de Marco Aurélio, além do legislador, o princípio da capacidade contributiva sem dúvida se dirige também ao aplicador da legislação tributária, servindo de critério para a interpretação e aplicação da lei. Em suas palavras, “o princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes. Desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento”.³⁴⁸

A tese do autor leva a uma espécie de interpretação extensiva do texto normativo tributário, como parece indicar o trecho a seguir:

“Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; **ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.**”³⁴⁹

A posição de Marco Aurélio Greco na Terceira Fase está, segundo vemos, relacionada à legalidade de fins. Basicamente, o que representa a “liberdade, com capacidade contributiva”? Significa que há situações em que, mesmo que

347 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 353; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 357.

348 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 340; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 345. Em estudo específico sobre a capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco esclarece que ela não é o **fundamento** da tributação, que seria encontrado no “vínculo de solidariedade social que justifica a partilha da despesa pública entre todos”. Assim sendo, “a capacidade contributiva, no contexto da CF/88 não é fundamento da tributação (algo etéreo que assume caráter quase exclusivamente retórico), mas critério a ser utilizado na criação, interpretação e aplicação de suas regras” (GRECO, Marco Aurélio. *Capacidade Contributiva x Lucro Contábil/Societário*. In: ZILVETI, Fernando Aurélio et. al. *Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 75).

349 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 340-341; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 345.

todos os atos sejam legítimos, que não haja nenhuma patologia, o resultado do ato ou negócio jurídico será contrário ao fim visado pela lei impositiva.

É o que aconteceria, por exemplo, num caso em que uma operação legal e legítima permitisse que um acréscimo patrimonial deixasse de ser tributado involuntariamente – de forma não intencionalmente prevista pelo legislador. A premissa de Greco é de que, se a lei pretendesse alcançar aquela manifestação de capacidade contributiva, e se ela deixasse de ser tributada por um efeito não intencional da estrutura utilizada, ainda assim seria possível desconsiderar e requalificar os atos e negócios jurídicos realizados.

Vale observar que, segundo Marco Aurélio Greco, **os critérios desta Terceira Fase ainda não são aplicáveis**. Como veremos no capítulo 7, para o autor, a finalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN seria, exatamente, regular as situações em que fosse possível a desconsideração de atos lícitos e legítimos. Exatamente por isso, para Greco, este dispositivo requer uma regulamentação que o torne eficaz.

5.3.1. Comentários

Mesmo com toda a evolução pela qual passou a discussão sobre o planejamento tributário, não nos parece que tenhamos chegado, na prática, ao debate da Terceira Fase. A maioria dos autos de infração e decisões que desconsideram e requalificam atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se lastreiam nas patologias apontadas nos debates da Segunda Fase.

Tendo como premissa a posição de Greco de que a capacidade contributiva positiva justifica a desconsideração e requalificação de atos legais não maculados por patologia, a grande dificuldade é identificar as situações em que ela seria aplicável para fundamentar um ato de desconsideração pelas autoridades fiscais.

De fato, se o ato praticado é lícito e legítimo, justificado por razões não tributárias e praticado em linha com a sua causa jurídica, não vislumbramos a possibilidade de seu questionamento. Esta posição é acompanhada por Hugo de Brito Machado Segundo, para quem:

“Ainda que se considere que a prática de um planejamento tributário contraria, ou amesquinha, o princípio da capacidade contributiva, e mesmo que se leve em conta que a legalidade é um princípio ‘ponderável’, não seria proporcional dar ao intérprete o poder de

desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, quando ausentes quaisquer patologias. Tal desconsideração até poderia ser adequada, no sentido de que prestigiaria realmente a capacidade contributiva, mas certamente seria desnecessária: a edição de lei prevendo o fato como tributável seria medida também adequada e incomparavelmente menos gravosa, eis que magoaria a exigência de legalidade tributária.”³⁵⁰

Veja-se que, enquanto a Terceira Fase ainda não tem eficácia, em razão da não regulamentação do parágrafo único do artigo 116, no estágio atual, nos casos de empate, a posição do autor é pela prevalência da liberdade, como se infere da passagem abaixo:

“Se em determinado caso concreto, ambas as qualificações tiverem o mesmo grau de consistência e gerarem equivalentes níveis de convicção que venham a construir um par de alternativas em que nenhuma seja mais densa de razões, então, haverá necessidade de adotar um critério de desempate que poderá ser uma ponderação de ambos – numa solução média – ou se isto não for possível, **a prevalência do valor liberdade.**

Realmente, se não houve prova suficiente para afastar a qualificação jurídica dada pelo contribuinte aos fatos e condutas, ou tornar inoponível perante o Fisco o negócio realizado, este permanece plenamente eficaz, extraíndo-se todas as consequências que lhe são próprias, **inclusive aquelas que atinjam eventuais interesses do Fisco.**”³⁵¹ (Destaques nossos)

Essa passagem é relevante. Um dos pontos importantes da teoria de Greco é a re-humanização do Direito Tributário,³⁵² a qual passa por preservar a liberdade do contribuinte. Marco Aurélio não vira as costas para a liberdade. Para o autor “o sentido do princípio da liberdade é ninguém

350 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas Sobre o Planejamento Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 370. Ver, também: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 93-94.

351 GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 198. Ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 532-533.

352 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 25.

poder ser tratado como mero instrumento para objetivos de outrem, pois isto feriria a dignidade da pessoa humana”.³⁵³ Lembremos sempre que o que busca a teoria de Greco é o equilíbrio. Por isso, ao falar da Terceira Fase lembra o autor que nela “exige-se que os atos ou negócios jurídicos celebrados atendam a todos os requisitos construídos nas fases anteriores (lícitos, antes do fato gerador, sem nenhuma das patologias mencionadas), **mas deixa de haver o predomínio da liberdade e passa a haver um equilíbrio entre ela e o valor solidariedade social. Ou seja, não é mais uma liberdade ‘salvo’, mas uma liberdade ‘com’.**”³⁵⁴

É de se ressaltar que mesmo que o princípio da capacidade contributiva, em sua vertente positiva, não tenha alcançado toda a extensão que lhe é atribuída na Terceira Fase da teoria de Marco Aurélio Greco, a sua enunciação certamente impactou a teoria jurídica sobre o planejamento tributário.

Com efeito, um reflexo concreto do princípio da capacidade contributiva positiva é que ele passou a ser considerado base axiológica para fundamentar a expansão da análise das patologias dos atos ou negócios jurídicos no contexto da Segunda Fase, apresentando-se como critério de ponderação da segurança jurídica absoluta que era sustentada pela doutrina mais tradicional.

Nada obstante, aqui temos uma questão importantíssima: na teoria de Marco Aurélio Greco, **o princípio da capacidade contributiva positiva não é requisito necessário para a aplicação dos critérios de descon sideração e requalificação de atos e negócios jurídicos dos contribuintes com base em patologias.**

A capacidade contributiva positiva entra em cena na Terceira Fase, que ainda não faz parte do cotidiano dos operadores do Direito Tributário. Dessa maneira, é interessante notar que este aspecto que vem atraindo tanta crítica e atenção de boa parte dos opositores de Greco **sequer é essencial para os debates sobre planejamento tributário que travamos atualmente.** Em outras palavras, com ou sem capacidade contributiva positiva seguiríamos nos debates da Segunda Fase.

353 GRECO, Marco Aurélio. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Sigilos Bancário e Fiscal*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011. p. 186.

354 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 28.

Percebe-se, então, que mesmo que os autores que criticam com veemência a capacidade contributiva positiva tenham razão, e que este princípio tenha apenas a função negativo-protetiva, isso em nada muda o contexto do debate atual sobre os limites do planejamento tributário.

5.3.1.1. A Terceira Fase de Marco Aurélio Greco e o Projeto BEPS da OCDE

Uma das características mais notáveis da obra de Marco Aurélio Greco é a sua capacidade de antecipar os temas que se tornarão relevantes muito antes de eles se tornarem cotidianos nos debates tributários. Como mencionamos, a Terceira Fase da teoria do autor sobre o controle do planejamento tributário ainda não penetrou os debates domésticos. Contudo, se olharmos com atenção o debate internacional sobre o controle do dito **planejamento tributário “agressivo”**, perceberemos que há uma inter-relação com a posição desta Terceira Fase.

Desde 2013 as discussões sobre tributação internacional foram tomadas pelo Projeto BEPS, da OCDE/G-20, cujo foco principal era o combate da erosão da base tributável dos países e da transferência artificial de lucros.³⁵⁵ O Projeto dividiu-se em 15 Ações que trataram de temas tão diversos como regras de tributação de lucros de controladas no exterior (Ação 3) e solução de controvérsias (Ação 14).

Uma das expressões mais utilizadas dos Relatórios do Projeto BEPS é planejamento fiscal “agressivo”, no entanto, não é fácil definir o alcance desta expressão. Este é definitivamente um dos maiores desafios do projeto BEPS: traçar a linha entre os planejamentos fiscais legítimos e os ditos planejamentos fiscais “agressivos”.

Várias Ações do Projeto BEPS lidam com o conceito de planejamento fiscal “agressivo”. No entanto, talvez nenhuma delas esteja mais próxima do assunto do que a Ação 12, que trata da divulgação de planejamentos fiscais “agressivos”.³⁵⁶ De acordo com o Plano de Ação BEPS da OCDE, o

355 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional em Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 35, 2016, p. 384-403.

356 Para uma análise a respeito da evolução do conceito de planejamento fiscal “agressivo”, ver: CALDAS, Marta. *O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo*. Lisboa, Almedina, 2015. p.

principal objetivo da Ação 12 é “desenvolver recomendações sobre a criação de regras de divulgação obrigatória para transações, arranjos, ou estruturas agressivas ou abusivas, tendo em conta os custos administrativos para as administrações fiscais e para as empresas, e com base em experiências em um número crescente de países que adotaram tais regras”.³⁵⁷

No entanto, embora o conceito de planejamento fiscal “agressivo” seja central para o Projeto BEPS, nem o Plano de Ação BEPS, nem nenhum dos Relatórios das Ações do Projeto BEPS – inclusive o da Ação 12 – buscam fornecer uma definição de planejamento fiscal “agressivo”.

No glossário incluído em seu “Estudo sobre o Papel de Intermediários Fiscais”, de 2008, a OCDE apresentou uma definição um pouco mais clara de planejamento fiscal “agressivo”, conforme abaixo:

“Planejamento fiscal agressivo. Isto refere-se a duas áreas de preocupação para os órgãos de receita:

Planejamento envolvendo uma posição fiscal que é sustentável, mas possui consequências não intencionais e inesperadas nas receitas tributárias. As preocupações dos órgãos de receita referem-se ao risco de que a legislação fiscal possa ser mal utilizada para alcançar resultados que não foram previstos pelos legisladores. Esta situação é agravada pelo período frequentemente longo entre o momento em que os esquemas são criados e vendidos e o tempo que os órgãos de receita têm para descobri-los, e que a legislação de reparação seja promulgada.

Tomar uma posição fiscal que seja favorável ao contribuinte, sem revelar abertamente que há incerteza se as questões significativas na declaração de imposto estão de acordo com a lei. As preocupa-

67-76. Para um estudo da distinção entre planejamento tributário “agressivo” e planejamento tributário “abusivo”, ver: Piantavigna, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World Tax Journal*, Amsterdam, n. 9 (1), Maio 2017, p. 47-98.

357 Sobre o tema, ver: MONGUILOD, Ana Carolina; CHIMELI, Pedro Araújo. Medida Provisória nº 685/2015, Ação 12 do BEPS e Norma Geral Antielisiva. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 73-86; ANDRADE, Fábio Martins de. Considerações Preliminares sobre a DPLAT. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 141-166; RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Plano BEPS – Ação 12 e a Introdução da *Mandatory Disclosure Rules* no Brasil. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 733-760.

ções dos órgãos de receita referem-se ao risco de que os contribuintes não revelarão seu ponto de vista sobre a incerteza ou ao risco incorrido em relação às áreas cinzentas da lei (por vezes, os órgãos de receitas sequer concordam que a lei está sendo questionada).³⁵⁸

A autora portuguesa Marta Caldas, ao examinar este relatório da OCDE, **destacou a extensão do conceito de planejamento tributário “agressivo” a situações onde não se identifica qualquer traço de artificialidade ou abuso.** Em suas palavras, “ao nível da OCDE, no Relatório OCDE (2008) Study on the Role Tax Intermediaries, por exemplo, o planejamento fiscal agressivo é exatamente delimitado numa das suas vertentes como planejamento que **envolve uma situação fiscal que é legítima, mas com inesperadas consequências ao nível das receitas fiscais e no qual se assume o acesso à informação como um instrumento fundamental para a boa governação fiscal**, que não só permitirá às Administrações Fiscais reduzirem os custos administrativos de fiscalização, como também permitirá ao legislador fiscal corrigir as incongruências das normas fiscais involuntariamente geradas”.³⁵⁹ (Destaque nosso)

Esta “definição” apresentada pela OCDE foi criticada por Philip Baker, que argumentou que ela “sugere que o foco de preocupação da OCDE no que diz respeito ao planejamento fiscal agressivo refere-se ou a esquemas ou acordos que permitam atingir um resultado não previsto pelos legisladores, ou aos casos que dependem de uma posição fiscal incerta. Francamente, isso não é uma abordagem particularmente útil para a identificação de planejamento fiscal agressivo. A primeira parte depende de uma compreensão do que foi e não foi previsto pelos legisladores: em muitos casos, o legislador não tem nem uma ideia clara ou não sabe o que deseja alcançar com a legislação tributária, nem torna suas intenções claras em nenhuma forma que possa dar orientações úteis aos contribuintes. A segunda parte da definição não dá nenhuma indicação clara do grau de incerteza na posição fiscal”.³⁶⁰

358 OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD, 2008. p. 87.

359 CALDAS, Marta. *O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo*. Lisboa, Almedina, 2015. p. 119. Sobre o tema, ver: COIMBRA, Ranier. *O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo*. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 377-396.

360 BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, Amsterdam, n. 43 (1), 2015, p. 86.

A despeito da crítica de Baker, vemos que o conceito de planejamento fiscal “agressivo”, da maneira que vem sendo interpretado no contexto da OCDE, inclui ao menos duas situações: (i) os ditos planejamentos tributários abusivos, onde o contribuinte se vale de uma estrutura ou transação artificial para alcançar um efeito fiscal mais vantajoso – o que autores brasileiros como Heleno Taveira Tôrres³⁶¹ e Marciano Seabra de Godoi³⁶² referem como “elusão fiscal”; e (ii) situações onde não se identifica artificialidade, mas se entende que o contribuinte auferir uma vantagem fiscal não intencional – no sentido da existência de um efeito fiscal não intencionalmente previsto pelo legislador.

Uma das características que torna mais difícil a neutralização dos planejamentos fiscais “agressivos” – no contexto internacional – diz respeito ao fato de que às vezes ele é uma consequência de lacunas e descasamentos dos sistemas tributários nacionais, que têm consequências inesperadas. Conforme observado por Ana Paula Dourado, “em contraste com o princípio do abuso, o planejamento fiscal agressivo abrange também a existência de lacunas legais ou descasamentos explorados em situações transnacionais”.³⁶³

Não é nosso propósito aprofundar no exame das discussões sobre o Projeto BEPS.³⁶⁴ Apenas queríamos registrar a proximidade entre o racional da Terceira Fase, onde se pretende estruturar um modelo de controle da não tributação acidental, mesmo na ausência de qualquer patologia, com a lógica por trás do controle do planejamento tributário “agressivo”, no contexto do Projeto BEPS.

361 TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 182-198.

362 Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle dos Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro. Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 239-238.

363 DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, Amsterdam, n. 43 (1), 2015, p. 48. Ver, também: CALDERÓN CARRERO, José Manuel; QUINTAS SERRA, Alberto. *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Governanza Fiscal en la Era BEPS*. Navarra: Civitas, 2015. p. 45-50.

364 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. 203-298.

6. Critérios Aplicativos

Como já deixei registrado em um outro estudo, “um dos desafios mais difíceis enfrentados pelos operadores do direito é a superação de dogmas que há muito habitam seu ideário teórico. Essa é a razão pela qual, na maior parte das vezes, prefere-se o conforto do senso comum teórico estabelecido, do que o horror da indeterminação trazido pela mudança de paradigmas”.³⁶⁵ Esta assertiva reflete toda a resistência que as ideias novas normalmente sofrem e espelha a oposição muitas vezes ferrenha que a teoria de Marco Aurélio Greco sofre.

O autor reconhece este tipo de postura, e menciona a tendência de “demonização” do novo. De outro lado, Greco denuncia também outro tipo de tendência, que é a “sedução” do novo. Em suas palavras, “o ‘novo’ por si só é sedutor quando enriquece o instrumental de que dispomos para analisar determinada situação. Esta tendência leva à incorporação do amplo arcabouço teórico que se tornou disponível ultimamente, e à pretensão de aplicá-lo integralmente em toda e qualquer hipótese como se quaisquer fatos, pela simples circunstância de existirem, já fossem suficientemente relevantes para deflagrar determinadas consequências”.³⁶⁶

A preocupação de Greco com a possibilidade de instrumentalização de suas ideias para além de seu conteúdo efetivo é procedente. De fato, no ambiente bipolarizado em que vivemos hoje, em que as posições “pró-Fisco” e “pró-contribuinte” brigam por espaço hegemônico, uma teoria como a de Marco Aurélio Greco, que busca espaço para valores como solidariedade e capacidade contributiva pode ser facilmente interpretada como um “cheque em branco” para qualquer tributação de fim exclusivamente arrecadatório.

365 ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 75.

366 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 370; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 376. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 326.

Esta possibilidade é expressamente rejeitada por Greco, que afirma que “**o interesse arrecadatário é secundário e instrumental em relação aos interesses da sociedade civil**; portanto, o crivo de análise a ser adotado deve levar em conta estes últimos e não apenas aquele”.³⁶⁷ (Destaque nosso) A posição do autor fica clara no título do artigo já algumas vezes referido neste estudo: *Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra*.

Logo no início do livro *Planejamento Tributário*, Marco Aurélio Greco deixa claro que estão fora do campo do planejamento tributário as **condutas desejadas (induzidas)** pelo ordenamento jurídico, assim como as **condutas positivamente autorizadas**.³⁶⁸

No primeiro grupo encontramos os casos de utilização extrafiscal do tributo.³⁶⁹ Afinal, como salienta o autor “o ordenamento passa a tentar direcionar a realidade num determinado sentido, a fim de obter certo resultado através da disciplina das condutas que se apresentam como necessárias ou adequadas para a obtenção dos objetivos almejados. Desta perspectiva, o Direito deixa de ser visto como mera técnica de punição, e passa a ser um instrumento de disciplina e direcionamento da conduta humana para se obter um resultado desejado”.³⁷⁰

367 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 374; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 380.

368 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 87; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 97. Vale mencionar a precedente observação de Luís Cesar Souza de Queiroz, para quem “convém firmar que o critério utilizado para diferenciar os conceitos de *favor fiscal* e *elisão* é, em rigor, fortemente subjetivo, pois a *autorização conferida pelo ordenamento jurídico para a adoção de um procedimento, com o propósito de possibilitar que o contribuinte incorra numa menor carga tributária* pode ser considerada por um determinado operador do Direito como sendo uma *autorização explícita* típica do *favor fiscal*, enquanto para outro pode ser considerada uma *autorização implícita* típica da *elisão*. Essa divergência decorre de inúmeros fatores, entre eles, a próprias quantidade de informação que cada um desses operadores possui sobre a matéria relacionada com o Direito Tributário. Assim, o que é ‘expresso e inequívoco’ para um, pode não ser para outro. Como se fala correntemente, *tudo é fácil, simples e evidente quando se sabe*” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 740).

369 Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020. p. 97-105.

370 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 98; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 108-108.

Nessa ordem de ideias, é possível que haja situações em que o interesse arrecadatório se torne secundário à realização de um outro interesse constitucionalmente previsto e protegido. Nesses casos, a conduta do contribuinte que se alinhe a este último, mesmo que resulte em redução, afastamento ou postergação do dever tributário, deve ser considerada legítima.

O conjunto das condutas autorizadas nos remete às chamadas **opções fiscais**, que “são alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência”.³⁷¹ É o que temos no caso da opção pela tributação pelo lucro presumido, ou na decisão pelo pagamento de juros sobre o capital próprio.

Em ambos os casos, seria evidentemente atentatório ao princípio da moralidade uma atuação do Estado que fosse em sentido contrário às expectativas do contribuinte por ele próprio induzidas, ou às opções abertas pelo próprio ordenamento jurídico. A proteção de expectativas legítimas do contribuinte geradas por atos do Estado é uma das faces do princípio da segurança jurídica.³⁷²

Agora, mesmo fora dessas situações o autor reconhecerá casos de planejamento tributário legítimo.

Comentamos anteriormente que, desde Sampaio Dória, parte significativa da doutrina se orientou por uma análise essencialmente formal da eficácia de um ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com a finalidade de reduzir, evitar ou postergar o dever tributário³⁷³. Como já demonstramos, parte da doutrina brasileira, inclusive, construiu posições em cima da doutrina de Sampaio Dória que são mais restritivas do que a teoria do saudoso Professor da Universidade de São Paulo. Esta análise estava calcada exclusivamente em dois pilares: a licitude e a anterioridade em relação ao fato gerador. Greco irá substituir esta análise baseada em dois pontos apenas, por um teste em quadro etapas. As duas primeiras são negativas e estruturais, enquanto as duas últimas são positivas e de justificação:

371 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 104; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 113.

372 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 103-108.

373 Cf. ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 21-42.

- Primeira etapa: “o crivo da *legalidade* e da *licitude*, segundo o qual a operação não pode ferir a norma jurídica posta; cometer ilícito não é planejar.”
- Segunda etapa: “o crivo das *patologias* dos negócios jurídicos, segundo o qual não pode ocorrer, no caso concreto, simulação (absoluta ou relativa), abuso de direito ou de forma, nem fraude à lei.”
- Terceira etapa: âmbito “*interno ao negócio jurídico – motivo e finalidade* predominantemente de outra natureza que não a tributária, aliados à *congruência* do negócio jurídico em relação a ambos: o negócio deve ter motivo e finalidade, e ser compatível com ambos, de modo ao negócio corresponder o elo que faz com que, à vista do primeiro, se busque obter o segundo.”
- Quarta etapa: âmbito “*externo ao negócio jurídico – inserção da operação no âmbito do empreendimento* do qual a pessoa jurídica é vestimenta; vale dizer, sintonia da operação com o *planejamento estratégico* da empresa, ligado à atividade econômica que desempenha.”³⁷⁴

Naturalmente que no caso de ilicitude não se passará do primeiro crivo. A terceira e a quarta etapas não se prestam a apagar ilicitudes. Segundo Greco, a terceira etapa terá relevância na solução de casos difíceis, enquanto a quarta etapa dependerá de uma análise econômica para, com base no planejamento estratégico da empresa, demonstrar a eficácia tributária da operação.³⁷⁵

De uma certa maneira, parece-me que a quarta etapa está contida na terceira. Com efeito, se for possível demonstrar que a operação está em sintonia com o **plano estratégico da empresa**, será muito difícil argumentar que não haja motivação e finalidade não tributárias.

Em todo caso, a grande questão é: Quais são os critérios de ponderação nos casos em que haja uma artificialidade evidente, uma patologia, porém, haja, igualmente, razões extratributárias e congruência entre os atos ou negócios praticados e o planejamento estratégico da empresa? Ao final e ao cabo, esses são os “hard cases” e é para essas situações que, no nosso

374 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 375-376; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 381-382.

375 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 379; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 384-385.

entender, necessita-se do parágrafo único do artigo 116, não havendo base legal para desconsideração até que o mesmo esteja eficaz.

Ao analisarmos este tema da perspectiva da teoria de Marco Aurélio Greco o primeiro aspecto que temos que recordar é a distinção entre motivo extratributário real e pretexto,³⁷⁶ que comentamos no item 5.2.1. Ou seja, a terceira etapa exige a presença de uma razão não tributária razoável e congruente para a prática do ato ou realização do negócio jurídico.

Uma vez identificado um ato ou negócio jurídico artificial que tenha sido praticado com base em razões não tributárias relevantes, razoáveis e congruentes, em nossa percepção, como já mencionado, teremos adentrado no campo dos negócios indiretos legítimos, que não podem ser desconsiderados e requalificados pelas autoridades fiscais, **mesmo que haja razões tributárias concorrentes**.

A dificuldade começa quando há dúvidas sobre as motivações não tributárias, ou seja, quando elas não são evidentemente pretextos, nem, de forma clara, a razão principal para a realização do ato ou negócio jurídico.

O livro de Marco Aurélio Greco não apresenta critérios claros para lidarmos com essas situações. A nossa opinião já foi posta, no sentido de que, na ausência de uma regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, havendo artificialidade justificada por razões extratributárias, não cabe à fiscalização iniciar um procedimento de ponderação das motivações do contribuinte.

Esta falta de um critério claro apriorístico não deve surpreender o leitor do livro *Planejamento Tributário*, de Marco Aurélio Greco. Com efeito, se há algo que ele deixa evidente, a todas as luzes, é que “não há soluções prévias, genericamente aplicáveis a um número indeterminado de situações, **mas respostas construídas individualmente, à luz de cada caso concreto**”.³⁷⁷ (Destaque em negrito nosso)

Os comentários acima devem ser considerados no contexto de uma teoria da interpretação que, como vimos, põe o intérprete no centro dos debates. O intérprete, com sua pré-compreensão do mundo, seu horizonte

376 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 236; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 244.

377 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 372; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 378.

histórico e cultural e sua ideologia. Como aponta Marco Aurélio Greco, então, na análise dos casos de planejamento tributário é impossível afastar um **certo grau de subjetividade**. Contudo, ele esclarece:

“[...] certo grau de subjetividade existe em toda atividade humana, particularmente na interpretação e aplicação da lei. O problema não é a existência de subjetividade; **o problema está na inexistência de controle sobre esta subjetividade para que ela não faça com que a vontade do legislador seja substituída pela vontade do intérprete**. A questão, portanto, é manter a subjetividade sob controle objetivo, o que se dá pela explicitação desta subjetividade; ou seja, explicitação dos critérios e parâmetros que foram adotados para valorar ou quantificar de modo a permitir que a outra parte possa apresentar objeções às relevâncias atribuídas ou à importância reconhecida a este ou àquele fato ou conduta.”³⁷⁸ (Destaque nosso)

Esta passagem é importante. Ela ressalta que reconhecer a relevância do intérprete no processo de criação de normas a partir de textos normativos e na qualificação dos fatos não significa a criação de uma espécie de ditadura do intérprete.³⁷⁹ Com efeito, nos marcos da teoria da argumentação, há um controle intersubjetivo da interpretação, na medida em que o resultado da interpretação/qualificação individuais deve passar no teste de outras interpretações/qualificações.³⁸⁰

6.1. Necessidade de “Batismo” da Patologia

Marco Aurélio questiona em seu livro a necessidade de “batizar” a patologia nas autuações que desconsideram e requalificam atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Em suas palavras, “uma questão que tem surgido na prática está ligada à necessidade, ou não, de o lança-

378 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 532; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 537.

379 Ver: ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 88-90.

380 Ver: ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 76.

mento ou o auto de infração – quando afastar a eficácia perante o Fisco de certa operação – afirmar explicitamente a patologia que a seu ver está configurada. Ou seja, precisa indicar qual dentre as teoricamente possíveis se configurou? Em suma, dar o nome de batismo para a hipótese (‘ocorreu simulação’, ‘houve fraude à lei’ etc.)?”³⁸¹

O autor defende a posição de que a indicação da patologia identificada não seria “requisito de validade do ato administrativo”. Em sua visão “a designação por certo nome de uma determinada patologia corresponde à utilização de uma palavra para evocar ou representar em abstrato certa situação, conduta, ato ou negócio no qual se identifiquem certas qualidades ou características que podem vir a existir em concreto. É um rótulo atribuído a determinado perfil que a situação, conduta, ato ou negócio pode apresentar. É uma forma simplificada de indicar aquela realidade (por uma ou duas palavras)”. Para ele, portanto, não é necessário indicar a patologia, sendo que a não indicação não caracterizaria cerceamento do direito de defesa do contribuinte.³⁸²

Outra questão examinada por Greco foi o que ocorreria no caso em que, mesmo sem necessidade, a autoridade fiscal, ao realizar o lançamento tributário, fundamentasse expressamente a autuação em uma das patologias. Para este caso, o autor apresenta duas possibilidades de solução:

- “De um lado, pode-se argumentar que, por ter batizado a patologia, o Fisco motivou ato administrativo e, portanto, se aquela específica patologia não estiver configurada no caso concreto haverá um vício da motivação do ato a torná-lo nulo. Vício de caráter material e não formal, fora, portanto, da previsão do artigo 173, II, do CTN.”
- “De outro lado, pode-se argumentar que a indicação da patologia é mera referência e não motivação do ato e que, portanto, se ela não estiver configurada, mas outra efetivamente se apresentar, o ato administrativo subsistirá.”³⁸³

381 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 382; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 387.

382 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 382-383; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 388.

383 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 382-383; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 388.

Ao analisar esta questão Marco Aurélio Greco não apresentou uma opinião final. Apenas salientou que se trata de tema aberto que merece aprofundamento.

6.2. Comentários

6.2.1. Da Lei à Decisão

A teoria de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário encontrou e encontra resistência de certos setores doutrinários. Este fato não surpreende, já que a teoria muda o eixo do Direito Tributário da atividade de elaboração normativa para a atividade de interpretação e aplicação de textos normativos.

Em livro publicado em 2017, apontamos a relevância deste fato, do reconhecimento de que a segurança jurídica não tem como ser garantida **na lei**, mas apenas na **interpretação e aplicação da lei**.³⁸⁴

Ao analisarmos os passos apresentados por Marco Aurélio no processo dinâmico de descon sideração e requalificação de atos e negócios jurídicos verificamos que eles não podem ser enclausurados em definições legislativas, e que somente no caso concreto é possível analisar a oponibilidade ou não das operações realizadas perante o Fisco.

Nesse contexto, percebe-se claramente que a crise de segurança que se aponta ser gerada pela doutrina do autor não é, de maneira alguma, uma decorrência de sua teoria. De fato, trata-se de uma crise dos órgãos de aplicação do Direito Tributário, notadamente dos órgãos de revisão dos autos de infração, desde a esfera administrativa até a judicial. Como destaquei no mencionado estudo:

“A doutrina tributária tradicional supervaloriza a atividade legislativa e a sua capacidade de fechamento conceitual, com vistas à garantia de uma segurança jurídica virtualmente absoluta. Correntes teóricas mais recentes, contudo, puseram tal noção em xeque, reconhecendo que (i) a inevitável indeterminação conceitual e (ii) a natureza eminentemente criativa da interpretação inviabilizam

384 ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 77-80.

a pretensão de segurança centrada apenas na lei, de modo que a segurança jurídica deve ser alcançada não só no texto legal, mas igualmente – ou talvez até principalmente – no momento de interpretação/aplicação do texto legal tributário.

Independentemente do grau de indeterminação dos textos legais tributários, o fato é que a teoria tributária deu uma guinada em direção ao reconhecimento da maior relevância do momento de interpretação/aplicação dos mesmos, e aqui reside, provavelmente, a maior fonte de insegurança no Sistema Tributário Nacional.

Com efeito, esta maior relevância atribuída à decisão proferida pelo órgão de aplicação do direito tem como consequência o reconhecimento de que a segurança jurídica somente será possível caso tal órgão de aplicação tenha condições de solucionar, de forma adequada, as controvérsias surgidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Este é, em nossa opinião, o ponto mais falho do Direito Tributário Brasileiro: a falta de um órgão de aplicação do direito que tenha condições de exercer a função de solucionar as controvérsias tributárias. Ou seja, o problema não é de teoria, ou de princípios, ou de fundamentos: o problema é institucional e processual!

Estamos convencidos de que o sistema brasileiro de solução de controvérsias fiscais é gerador de insegurança jurídica, além de ser incapaz de efetivamente garantir, aos contribuintes, uma adequada prestação jurisdicional.

Nada obstante, a maior parte da doutrina e da produção literária nacional segue orientada para o estudo da teoria do Direito Tributário e de seus princípios informadores, como se as patologias que assolam a tributação no Brasil pudessem ser resolvidas com aportes teóricos e revoluções principiológicas.

Este opúsculo tem um duplo propósito: em primeiro lugar, destacar algo óbvio, mas pouco observado: que já passou a hora de reorientar o Direito Tributário da lei para a decisão. Em segundo lugar, apresentar uma sugestão de modelo para um novo processo tributário.”³⁸⁵

Uma reorientação da segurança jurídica da legislação para a aplicação, com a existência de um órgão de aplicação célere, com destacada competência técnica, certamente seria um passo relevante em direção a um ambiente de segurança jurídica no controle do planejamento tributário.

385 ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 49-51.

Veja-se que a posição aqui desenvolvida não sustenta a irrelevância da lei. A posição ora sustentada é no sentido de que se deve buscar a segurança jurídica também na aplicação da legislação, principalmente em um campo fático como é o planejamento tributário.

6.2.2. Necessidade de “Batismo” da Patologia

A questão do “batismo” da patologia se torna menos relevante diante da posição que defendemos de que (i) a questão conceitual tem importância secundária, havendo uma certa polissemia na utilização de termos como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, simulação como vício de causa, etc.; e que (ii) no fundo, nos casos de planejamento tributário ilegítimo, todas as patologias estão usualmente presentes.

Ademais, de acordo com a nossa posição, as patologias sempre se confundem no conceito de simulação. Considerando que não aceitamos a fundamentação no Código Civil para afastar atos e negócios jurídicos exclusivamente para fins fiscais, a base para a desconsideração e requalificação de tais atos e negócios jurídicos deveria ser sempre o inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Agora, se não é necessário batizar a patologia, em nossa opinião é essencial a capitulação legal.³⁸⁶ Ou seja, se o argumento é uma patologia que resulte na identificação de uma simulação, a autoridade fiscal tem o dever de fundamentar o auto de infração no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional. Se o Fisco entende – ao contrário do que defendemos – que sejam aplicáveis as regras do Código Civil, deve fundamentar a autuação fiscal em tais regras. No caso de a autoridade entender que seja aplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que será comentado no item seguinte, também tem a obrigação de fazer referência a ele.

386 Segundo o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972: “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

(Destaque nosso)

A falta de capitulação legal com o fundamento para o exercício da competência de desconsideração e requalificação, segundo vemos, limita a capacidade de defesa do contribuinte, uma vez que cada um dos dispositivos mencionados no parágrafo anterior tem hipóteses de incidência, condições de aplicação, e consequências distintas.

De outra parte, cremos que a fundamentação em um determinado dispositivo é vinculante e deve pautar a revisão de um auto de infração. Temos, neste caso, a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.³⁸⁷

Greco comentou brevemente este artigo em seu livro. Em suas palavras, “o CTN contém previsão específica para a hipótese de haver mudança, por parte da autoridade administrativa, de critério jurídico adotado no lançamento (artigo 146). Neste caso, a mudança ‘somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução’. Ou seja, o Código prestigia a estabilidade das relações jurídicas e a eficácia não retroativa do novo critério jurídico. A hipótese de incidência deste dispositivo supõe que ambos os critérios jurídicos (o antigo e o novo) sejam igualmente legais e admitidos pelo ordenamento. Exatamente porque o critério anterior era legal, que o novo só produz efeitos em relação a fatos geradores futuros”.³⁸⁸

Ao examinar este dispositivo, Luís Eduardo Schoueri aduz que se “não há fato novo a ser apreciado, mas apenas um argumento jurídico novo, caracterizando, então, uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, então não cabe novo lançamento, em relação a fatos anteriores à mudança de critério jurídico”.³⁸⁹

387 Sobre o tema, ver: LAURENTIIS, Thais de. *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária*. São Paulo: IBDT, 2022. p. 52-74.

388 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 565; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 569.

389 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 651.

Aplicando, portanto, o artigo 146 do CTN aos autos de infração, e desconsiderando atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, se a atuação fiscal for lavrada exclusivamente com base no parágrafo único do artigo 116 do Código, por exemplo, entendemos que não poderá o órgão revisor decidir pela validade da atuação fiscal com fundamento no artigo 149, VII, também do CTN. Afinal, estaríamos diante de valorações jurídicas diversas.

7. O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN

Marco Aurélio Greco destacou um capítulo para tratar do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Após referendar a constitucionalidade formal do dispositivo, o autor passou a analisar sua constitucionalidade material, tendo como ponto de partida a premissa de que “nem tudo que incomoda é inconstitucional”, de modo que “afirmar a inconstitucionalidade do dispositivo supõe demonstrar a sua incompatibilidade com normas da CF/88, lembrando que, em princípio, toda lei goza de presunção de constitucionalidade”.³⁹⁰

Greco salienta que a pretensão de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 se baseia em três argumentos principais: (a) violação ao princípio da legalidade estrita; (b) violação ao princípio da tipicidade cerrada; e (c) ilegítima forma de tributação por analogia, os quais pressupõem: (a) que os referidos princípios estejam previstos na Constituição e (b) que a regra deste parágrafo único institua uma forma de tributação por analogia.³⁹¹

Como já analisamos anteriormente, não vamos encontrar na doutrina de Marco Aurélio Greco eco às teorias que qualificam a legalidade como estrita e a tipicidade como cerrada (ver item 5.1.1). Porém, a rejeição do autor às teorias de inconstitucionalidade com base na legalidade e na tipicidade vai além de mera visão distinta sobre esses princípios. Afinal, **como acentua Greco, a sua visão sobre o planejamento tributário antes realiza e protege a legalidade.** Em suas palavras, “analisando o dispositivo que foi introduzido ao CTN, entendo que comporta interpretação que, ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes), bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra interpretação econômica”.³⁹²

390 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 545; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 549-550.

391 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 545; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 550.

392 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 545; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 550.

O argumento do autor é basicamente o de que, ao afastar a artificialidade cometida pelo contribuinte e considerar o fato gerador efetivamente ocorrido, se está prestigiando, e não desrespeitando a lei, nem reduzindo sua dignidade.³⁹³ É a contra-analogia para afastar o abuso cometido pelo contribuinte, e não uma aplicação analógica da norma tributária.³⁹⁴

Essa visão fica clara quando Marco Aurélio reforça que o referencial para a requalificação e desconsideração do ato ou negócio jurídico é o fato gerador:

“Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável:

- 1) que exista definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e
- 2) que, materialmente, ocorra, embora dissimuladamente.

Sem que exista lei definindo certa parcela da realidade, abrangida pela norma constitucional atributiva de competência, não há fato gerador.

Por outro lado, a ‘ocorrência’ do fato gerador só pode se dar na hipótese de estarem, materialmente, reunidos os elementos que o configurem, tal como adequadamente previsto na lei.”³⁹⁵ (Destaque nosso)

Mais adiante complementa o autor:

“A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador, não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!

393 Nesse mesmo sentido, veja-se a seguinte passagem de Ricardo Lodi Ribeiro, para quem: “Na verdade, a introdução da cláusula antielisiva em nosso ordenamento é fruto da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. A segurança jurídica revela-se pela certeza da aplicabilidade das regras, e efetiva-se pelo princípio da legalidade, dentro da perspectiva de que a obrigação tributária é *ex-lege*, não resultando da vontade das partes. Assim, não é lícito ao contribuinte que pratica o fato econômico, identificado pelo legislador como indicador de capacidade contributiva, se livrar do pagamento do tributo por meio do abuso do seu direito. **Portanto, torna-se fácil constatar que a norma antielisiva não viola o princípio da legalidade, mas visa, antes de qualquer coisa, garantir o império da lei**” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a Cláusula Geral Antielisiva. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 302).

394 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 263-264.

395 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 547; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 552.

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a ‘máscara’ (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido (este é o termo utilizado pela norma do CTN = ‘dissimular a ocorrência’).”³⁹⁶ (Destaque nosso)

Esta passagem reforça aspecto que venho destacando ao longo deste estudo: **ao contrário do que sugerem seus críticos, em nenhum momento a teoria de Greco, mesmo na Terceira Fase, defende tributação sem base legal**, como se pudesse ser criado um dever tributário decorrente do valor solidariedade ou do princípio da capacidade contributiva.

7.1. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 na Doutrina de Marco Aurélio Greco?

Logo após a sua edição, houve autores que sustentaram a completa irrelevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN. O principal argumento desses autores era que, ao falar em atos praticados para **dissimular** a ocorrência do fato gerador, este dispositivo estaria tratando da simulação, que sempre foi vedada pelo ordenamento jurídico. Portanto, segundo esta visão, o novo parágrafo único não deveria ser visto como uma norma geral antielusiva, como uma inovação no Direito Tributário Brasileiro, mas, sim, como uma regra de reforço da já existente proibição da simulação como instrumento para se evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos.

O saudoso Alberto Xavier foi um dos primeiros a formular esta linha interpretativa, elogiando o legislador por ter sistematizado de forma mais clara o controle dos atos simulados:

“Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um *fato típico* – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz.

³⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 548;
GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 552.

Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos *atos simulados*, essa declaração de ineficácia não se estende a *atos verdadeiros*, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.”³⁹⁷

Encontramos posição nesse mesmo sentido, por exemplo, em José Eduardo Soares de Melo, para quem:

“[...] no caso de ‘dissimulação’ não seria necessária a edição de expressa norma antielisiva, uma vez que a legislação já confere os meios e instrumentos necessários à fiscalização para lançar o tributo sonegado, inclusive promovendo arbitramentos segundo parâmetros legais.

Em conclusão, o parágrafo único do art. 116 do CTN (LC 104) deve ter restrita eficácia aos casos em que se constatarem vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação), existindo desconidência entre os elementos aparentes do fato gerador (documentos, notas fiscais) e aqueles que tenham sido efetivamente realizados.”³⁹⁸

A mesma opinião foi manifestada por Misabel Derzi. Em suas palavras:

“O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira simulação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa. São numerosas e rotineiras as hipóteses de simulação e dissimulação. (Entre muitos outros exemplos, a simulação de gasto inexistente para a redução do lucro e da renda – recibo de alugueis fictícios; de empréstimos inexistentes; recibos relativos a pagamento de serviços jamais prestados por jovens profissionais liberais em favor de um contribuinte, carente de despesas a deduzir; igualmente o aparente contrato de compra e venda que dissimula verdadeira doação; os juros excessivos cobrados por sócio em empréstimo à sociedade e o valor de alugueis acima do mercado podem esconder – e a lei já

397 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 156-157.

398 MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 175.

o pressupõe – verdadeira distribuição disfarçada de lucros; contratos de compra e venda a registrar preço inferior ao real, etc.).

O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita. Na elisão os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real, desencadeia efeitos próprios, não *mascara* a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo. Na elisão, o fato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece. [...].³⁹⁹

Essa mesma interpretação de que o parágrafo único do artigo 116 não inovou de forma significativa o ordenamento jurídico brasileiro, apenas reforçou a vedação à simulação, que já se encontrava consolidada na legislação precedente, é encontrada também nos seguintes autores: Cristiano Carvalho,⁴⁰⁰ James Marins,⁴⁰¹ Livia De Carli Germano,⁴⁰² Luciano Amaro,⁴⁰³ Luís Eduardo Schoueri,⁴⁰⁴ Paulo de Barros Carvalho,⁴⁰⁵ Regina Helena Costa,⁴⁰⁶ Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁰⁷ e Sacha Calmon Navarro

399 DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 217-218. Sobre a teoria da Professora Misabel Derzi sobre o planejamento tributário, ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. p. 75-104.

400 CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 386-387.

401 MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 57.

402 GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 231.

403 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 263-265.

404 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 24, 2010, p. 246-247.

405 CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 593.

406 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 204-205.

407 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal Ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 254-278.

Coelho.⁴⁰⁸ Hugo de Brito Machado também se aproxima dessa afirmação, embora não a faça de forma categórica.⁴⁰⁹

Marco Aurélio Greco refuta de pronto essa linha teórica. Em sua visão, este parágrafo não estaria “restrito às hipóteses de simulação. De fato, o uso do termo ‘dissimular’ ao invés de ‘simular’ é muito significativo”.⁴¹⁰

Então, qual o propósito do parágrafo único do artigo 116 do CTN na visão de Greco?

Marco Aurélio sustenta que seria possível a desconsideração (1) **de atos lícitos**, (2) praticados **sem qualquer patologia ou artificialidade**, com base no princípio da capacidade contributiva positiva. Assim, em sua análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional a conclusão é a de que **este dispositivo foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro exatamente para viabilizar a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte sem a presença de qualquer patologia**. Para Greco:

“Em suma, **para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN**. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.”⁴¹¹ (Destaque nosso)

Assim, para Marco Aurélio Greco “mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, valida-

408 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 158-159.

409 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 130.

410 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 553; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 558.

411 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 557; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 562.

de), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista da perspectiva da capacidade contributiva.”⁴¹²

Como já apontamos, na percepção do autor – que ficou bastante clara em nossas conversas⁴¹³ – a teoria da Terceira Fase tem um escopo restrito de aplicação e somente terá lugar nas situações em que o intérprete identificar a não tributação involuntária de uma capacidade contributiva manifestada de acordo com a lei.

7.2. Eficácia Limitada do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN

Entre os autores que sustentam a constitucionalidade da regra geral antielusiva, Marco Aurélio Greco talvez seja um dos poucos que aponta a necessidade de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para que seja aplicável. Veja-se sua lição:

“Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. **A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.**

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. **Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.**

Isso significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que,

412 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

413 Ver resposta à pergunta 58 da entrevista ao final do livro.

nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei).⁴¹⁴ (Destaques nossos)

Percebe-se que a posição do autor sobre a eficácia do parágrafo único do artigo 116 do CTN está diretamente vinculada à interpretação que ele dá ao dispositivo. Com efeito, em sua visão, **este dispositivo relaciona-se com a posição da Terceira Fase**, ou seja, à instrumentalização da capacidade contributiva positiva a fim de viabilizar a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos lícitos, praticados sem patologias. Ora, se parágrafo único trata de algo novo, o aparato existente para o controle das patologias não é aplicável, devendo-se prever um novo arcabouço procedimental.

É interessante observar que, neste aspecto, Greco se distancia de outros autores que defendem limites substanciais ao planejamento tributário, embora o resultado prático – para a discussão sobre patologias – seja o mesmo.

Com efeito, para alguns autores, o parágrafo único do artigo 116 encontra-se plenamente eficaz. Esta é, por exemplo, a posição do saudoso Ricardo Lobo Torres, para quem a eficácia deste dispositivo depende, apenas, da existência de regras sobre processo administrativo fiscal, de modo que não seriam necessárias regras específicas para a sua aplicação.⁴¹⁵

Não é outro o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro, para quem “a cláusula geral antielisiva é autoaplicável, cabendo à lei ordinária apenas a previsão do procedimento a ser adotado pela fiscalização para o reconhecimento da elisão abusiva. Enquanto não editadas tais leis, as entidades federativas podem reconhecer a elisão abusiva no lançamento, desde que já tenham regulado em lei o procedimento administrativo fiscal”.⁴¹⁶

Posição no mesmo sentido é defendida por Marcus Abraham. Este autor afirma ter “plena convicção da sua constitucionalidade e imediata

414 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 568; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 572.

415 TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 52.

416 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 306.

efetividade”, argumentando que não há necessidade de procedimentos especiais para o reconhecimento de casos de simulação e que as regras de processo administrativo fiscal já cumprem o papel do procedimento referido no parágrafo único do artigo 116.⁴¹⁷

Como dissemos, esses autores tomam caminhos diferentes, mas a consequência prática de suas posições não diverge significativamente da posição de Marco Aurélio Greco.

De fato, a teoria dos referidos autores não adentrou na Terceira Fase, estando estacionada na Segunda. Portanto, ao defenderem a eficácia do parágrafo único do artigo 116, tais autores apontam a possibilidade de sua utilização para atuação no controle das ditas patologias dos atos e negócios jurídicos no caso da presença de patologias. Por outro lado, da perspectiva da teoria de Greco prescinde-se do parágrafo único para a desconsideração e requalificação de tais atos e negócios jurídicos. Portanto, como mencionamos anteriormente, esses autores, embora percorrendo caminhos diferentes, chegam ao mesmo resultado.

7.3. Quem pode Editar o Ato de Desconsideração?

A análise de Marco Aurélio Greco sobre quem poderia editar o ato de desconsideração também só é compreensível sob a premissa de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN está inserido na Terceira Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário. Em outras palavras, ao analisar este tema Greco não está julgando a desconsideração e requalificação de atos e negócios privados em razão de patologias, mas, sim, de situações em que os atos praticados são lícitos e não têm nenhuma patologia.

Ao contextualizar a relação Fisco-contribuinte na Terceira Fase, o autor aduz o seguinte:

“Ora, o relacionamento Fisco-contribuinte exprime posições opostas diante da realidade. Enquanto o Fisco, mui justamente, busca assegurar a maior eficácia e aplicabilidade das previsões tributárias a todos aqueles que se encontrem na situação prevista em lei (eficácia positiva da capacidade contributiva e da isonomia), o

⁴¹⁷ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 409.

contribuinte busca encontrar caminhos legais que lhe sejam tributariamente menos onerosos.

Perante uma mesma norma legal, uma determinada situação fática pode ensejar duas interpretações distintas. Uma enxergando a operação como dissimulando certa manifestação de capacidade contributiva tipificada num fato gerador, enquanto a outra pode ver nos atos praticados uma simples manifestação de uma liberdade constitucional, cuja eficácia perante o Fisco deve ser assegurada.

Diante do mesmo fato e à luz da mesma lei, podem, portanto, existir posições opostas que resultem em compreensões distintas daquela realidade.⁴¹⁸ (Destaque nosso)

Uma vez que, para Greco, não se trata do controle de patologias, mas de situações em que o contribuinte, agindo de boa-fé, pratique um ato ou negócio que as autoridades fiscais, igualmente de boa-fé,⁴¹⁹ entendam que gere uma consequência fiscal distinta, não pode caber a nenhum dos dois, nem ao Fisco nem ao contribuinte, praticar o ato de descon sideração. Em suas palavras, “parece-me claro que tal aval não pode caber a nenhum dos dois, nem ao contribuinte, nem ao Fisco (enquanto aparato de fiscalização, cobrança e arrecadação).”⁴²⁰

Dessa maneira, na teoria de Marco Aurélio Greco, um ato de descon sideração baseado no parágrafo único do artigo 116 do CTN jamais poderia ser resultado de um auto de infração lavrado pelas autoridades fiscais.⁴²¹ O resultado da aplicação deste dispositivo conduziria “à necessidade de que o órgão que vier a ser investido do poder de descon siderar os atos ou negócios jurídicos celebrados deve ser um órgão colegiado, composto por membros de distintas origens e não apenas do âmbito do Poder Público. Vale dizer, nele devem ter assento representantes da sociedade civil, seja ligados diretamente a entidades representativas de contribuín-

418 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 578-579; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 582-583.

419 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 563-566; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 567-570.

420 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 580; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 584.

421 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 584; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 588.

te (Federações, Confederações), seja outras entidades da sociedade civil (Universidades, Faculdades, OAB, etc.)”.⁴²²

7.4. Comentários

Por tudo quanto foi dito acima, já deve ter ficado clara nossa posição de que é imprescindível a edição de normas processuais específicas, conforme previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, para que ele possa ser aplicado. Portanto, não concordamos com autores como Marcus Abraham, Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro, anteriormente citados.⁴²³

Veja-se que a nossa posição aqui se aproxima da sustentada por Marco Aurélio Greco, no sentido de que este dispositivo criou um novo instrumento para controle da elusão fiscal. A diferença entre nossas posições – que é relevante – é de grau.

Enquanto Marco Aurélio Greco sustenta que o ordenamento jurídico já traz instrumentos para lidar com todas as patologias, reservando o parágrafo único do artigo 116 do CTN para casos em que não haja ilicitude nem patologia, a posição que defendemos é que, em primeiro lugar, situações como essas (sem ilicitude e sem qualquer patologia) **em nenhuma circunstância podem ser desconsideradas e requalificadas pelas autoridades fiscais**. Dessa maneira, a posição que estamos defendendo é que a função do parágrafo único do artigo 116 está circunscrita, ainda, a situações em que se verifique a presença de patologias do ato ou negócio jurídico.

De acordo com o corte feito anteriormente, as situações de artificialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal) caracterizam-se como simuladas.

Se os casos de simulação – entendida como vício de causa – prescindem da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para a desqualificação e requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados, nas si-

422 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 582; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 586.

423 Ver: ROCHA, Sergio André. Controle do Planejamento Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Coord.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 160-162.

tuações em que não esteja presente a simulação, nenhuma desconsideração é possível, a não ser após a regulamentação deste dispositivo.

Em recente artigo, apresentamos esta visão sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN.⁴²⁴ Como registramos naquela oportunidade, nossa divergência em relação à posição defendida por Marco Aurélio Greco é de grau.⁴²⁵

Acreditamos que o ponto central de nossa divergência esteja no alcance da Terceira Fase proposta pelo autor. Com efeito, por mais que aceitemos a noção de eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, nós a vemos mais como premissa axiológica do controle de patologias típico da Segunda Fase, do que como um instrumento independente de controle do planejamento tributário.

Ora, se não adentrarmos na Terceira Fase proposta por Greco, por não vislumbrarmos a possibilidade de um ato ou negócio jurídico lícito e sem patologias ser, em qualquer circunstância, controlado, teremos que encontrar uma outra função para o parágrafo único do artigo 116.

Diversos autores argumentam que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não inovou o ordenamento jurídico, sendo apenas uma regra que reforça a possibilidade de controle de atos simulados. A premissa de que não se pretendeu, com a edição deste dispositivo, atribuir às autoridades fiscais um novo instrumento para o combate da elusão fiscal parece-nos distorcer o debate sobre este dispositivo.

De início, não se pode deixar de observar o absurdo de sugerir que foi editada uma lei complementar cuja finalidade precípua seria nada alterar, manter tudo como já era antes. Este ponto foi observado com precisão por Ricardo Lobo Torres, para quem “não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII, e 150, § 4º)”.⁴²⁶

424 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 487-513.

425 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 506.

426 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 245. Nesse mesmo sentido, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 233.

Uma análise do processo legislativo que resultou na edição da Lei Complementar nº 104/2001 deixa bastante claro o que se estava buscando com esta alteração no Código Tributário.⁴²⁷ Isso ficou evidente na Mensagem nº 1.459, que encaminhou para o Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, na qual constou o seguinte esclarecimento:

“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 praticados 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.”

A redação não poderia ser mais clara, e evidencia que o que se buscava era inovar no ordenamento jurídico, criando novos instrumentos para o controle do planejamento tributário nos casos de abuso de forma jurídica e abuso de direito.

Poder-se-ia, então, argumentar que uma coisa era o que se queria fazer, e outra coisa o que efetivamente foi feito, em razão da redação do parágrafo único do artigo 116.

Esta visão, com a devida vênia daqueles que a defendem, apequena o papel do legislador democraticamente eleito em matéria tributária.

A utilização da palavra “dissimulação” não indica, de modo algum, que se trate de uma regra sobre simulação relativa. Ademais, como já apontado, não nos parece que a definição do vocábulo “simulação” no Direito Tributário esteja restrita à moldura prevista no artigo 167 do Código Civil. O verbo “dissimular” no parágrafo único do artigo 116 do CTN foi nitidamente utilizado em sentido vernacular, como sinônimo de ocultar, esconder.⁴²⁸ Em relação a estes aspectos, concordamos com a seguinte análise de André Folloni:

427 Ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder na Administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87-95.

428 Sobre o tema, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 256; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Elisão Tributária e a Interpretação Econômica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010, p. 211-212.

“Neste trabalho percorrerei caminho exegético diferente. **Na minha opinião, não há nenhum motivo para impedir que o Poder Legislativo adote o termo ‘dissimulação’ no direito tributário com sentido diferente daquele que a expressão tem no direito civil.** O limite do legislador tributário não é nem a doutrina, nem o Código Civil: é a Constituição e o seu regime jurídico. Se isso não implicar ferir a Constituição, o Poder Legislativo pode criar novos termos e pode criar novas significações para termos antigos. Caso isso não macule a Constituição, não há ilegitimidade no agir do Poder Legislativo.

Será preciso, contudo, demonstrar que, de fato, o termo ‘dissimular’ foi utilizado com sentido diverso do de ‘simular’. Na falta de evidência nesse sentido, o intérprete deverá pressupor significado já existente. Ocorre que nesse caso específico que estamos examinando há duas evidências. Em primeiro lugar, é evidente que a intenção não foi utilizar ‘dissimular’ no sentido de simular, para alterar o Código Tributário Nacional sem promover alteração alguma, a uma porque é irrazoável supor que o Poder Legislativo modificou para nada modificar, e a duas porque usou deliberadamente uma palavra diferente quando poderia ter usado o termo ‘simulação’, já presente no Código Tributário Nacional. Em segundo lugar, além das evidências de que ‘dissimular’ não foi utilizada no sentido de ‘simular’, há uma evidência do significado que o Poder Legislativo pretendia quando escreveu ‘dissimular’. Ela está na ‘Exposição de Motivos’ que acompanha o Projeto de Lei Complementar, com redação idêntica à final. A pretensão foi de estabelecer ‘(...) norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão (...)’ para ser um ‘instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito’. Caso o significado pretendido fosse outro, o Poder Legislativo poderia ter alterado a expressão utilizada – como o fez, ainda veremos, em relação à previsão de lei para os procedimentos a serem seguidos quando da desconsideração.”⁴²⁹ (Destaque nosso)

Aqui cabe fazermos uma observação importante. **Se é certo que o parágrafo único do artigo 116 inovou no ordenamento jurídico brasileiro, criando um conceito de dissimulação que não se equipara ao de simulação, é igualmente evidente que ele não foi editado para conferir uma competência tributária que a Administração Fazendária sempre teve. Em**

429 FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 83-84.

outras palavras, claramente não se pode sustentar que este dispositivo tenha uma espécie de eficácia declaratória, reconhecendo expressamente o que o Fisco sempre teve competência para fazer. Ou seja, o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem que servir para alguma coisa!

Um primeiro efeito deste dispositivo é apontado por Marciano Seabra de Godoi que, em passagem lúcida, afirma que:

“[...] a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário *obriga* o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002 (arts. 166, IV e 187, respectivamente). Nesse particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco, que defende que um caso de planejamento tributário com fraude à lei ou abuso do direito pode ser combatido pela Administração mediante a aplicação do Código Civil.”⁴³⁰

Ou seja, no momento em que se estabelece que o Código Tributário Nacional tem uma regra geral antielusiva, **há que se reconhecer que esta regra deve ser a base de fundamentação dos atos de controle da elusão fiscal**. Afinal, a regra prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma regra de atribuição de competência⁴³¹, e uma regra de atribuição de competência tem que atribuir competência a alguma coisa.

Cabe-nos, então, delinear o âmbito de abrangência deste dispositivo. A primeira questão é: a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos **sempre** dependerá da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN?

A resposta a esta questão só pode ser negativa.

Autores de variados matizes teóricos reconhecem que existe um limite para que **atos lícitos** praticados pelos contribuintes sejam oponíveis ao Fisco.⁴³² Como apontado por Humberto Ávila, em passagem transcrita anteriormente, este limite é que as formas de Direito Privado sejam **usadas**

430 GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 510.

431 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 569; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 573.

432 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 492-498.

pelo contribuinte e não **abusadas**, a ponto de haver uma desnaturação absoluta da função típica daquele ato ou negócio jurídico.⁴³³

Sobre a função típica dos atos e negócios jurídicos são esclarecedoras as palavras de Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos, quando comentam que “a causa dos negócios jurídicos corresponde à *função típica* de determinado instrumento contratual, assim entendida a sua atribuição econômica e social destinada à produção dos efeitos jurídicos previstos em lei. Como bem expressou Moreira Alves, a causa do negócio jurídico consiste na função econômico-social que justifica a criação de determinado tipo contratual como instrumento apto a gerar direitos e obrigações, emprestando eficácia à autonomia de vontade manifestada pelos sujeitos de direitos.”⁴³⁴

Assim, por exemplo, uma “empresa de papel” que tenha “domicílio” no arquivo de um escritório de contabilidade em um paraíso fiscal, sem qualquer capacidade operacional para o exercício de seu objeto social e que nunca o exerça, **não deve ser considerada uma pessoa jurídica**. A artificialidade, neste caso, é tão relevante e evidente que caracteriza a conduta do contribuinte como simulada, portanto, fora do escopo do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

O mesmo se diga, por exemplo, da cisão de uma empresa com vistas à permanência da entidade no regime de tributação do lucro presumido, quando a pessoa jurídica tem uma única atividade, que é separada em duas, ficando parte de sua linha de produção em uma empresa e parte em outra, quando a atividade empresarial é, de fato, uma só.

Ou seja, sempre que houver uma desnaturação artificial e evidente dos atos e negócios jurídicos de Direito Privado, estaremos diante de um ato ou negócio jurídico simulado, o qual não requer a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para sua desconsideração e requalificação. Esta posição parece encontrar apoio em grande parte da doutrina, seja em autores “solidaristas” ou em autores “pró-segurança”.

433 Ver: ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, 2007, p. 83.

434 Fajersztajn, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário – Entre o *Positivismo Formalista* e o *Pós-Positivismo Valorativo*: a Nova Fase e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 223, p. 41.

De outro lado, a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos que não sejam em si artificiais, quando não haja uma desnaturação evidente de sua causa típica, quando haja razões econômicas e tributárias concorrentes, ou dúvidas interpretativas sobre o alcance da legislação, somente pode ser feita com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN e no procedimento a ser estabelecido com fundamento no mesmo.

Vejamos um exemplo que vem sendo bastante debatido: a redução de capital para o sócio pessoa física, seguida da venda do ativo por este último.

Trata-se de operação prevista no artigo 22 da Lei nº 9.249/1995. Muitas vezes, diante de uma transação de venda de um ativo, reduz-se o capital para o sócio e este faz a venda com uma carga tributária mais baixa. Há posições divergentes entre Fisco e contribuintes sobre o alcance do artigo 22 referido. Contudo, é evidente que não se trata de uma operação nitidamente artificial. Ora, se não estamos diante de uma operação artificial que desvirtue as causas típicas dos atos e negócios jurídicos, não estamos diante de um ato simulado. Se não configura ato simulado, não pode ele ser controlado com base no artigo 149, VII do CTN. Portanto, neste caso, somente poderíamos cogitar de tributação caso aplicável o artigo 116, parágrafo único, do CTN, que ainda não se tornou eficaz.

A mesma coisa pode ocorrer quando há questões fáticas complexas. Um dos temas mais controvertidos do planejamento tributário atualmente é a interposição das ditas “empresas veículo”. Em uma situação de interposição artificial de pessoas jurídicas, para obter o tratamento mais benéfico de um tratado internacional, por exemplo, tendo-se uma empresa de papel que não exerça qualquer objeto social, naturalmente será possível a desconsideração de tal entidade para fins fiscais, sem recurso à norma geral antielusiva. Em um caso como este, diante da descaracterização do próprio instituto da pessoa jurídica, verificada estará a simulação, a autorizar a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados para fins fiscais.

Entretanto, isto não pode ocorrer em situações fáticas complexas, em que se esteja diante de uma *holding* que exerça atividade econômica substantiva.⁴³⁵ Não que um caso como esse não possa gerar algum questiona-

435 Uma definição do exercício de atividade econômica substantiva por uma *holding* pode ser encontrada no parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.037/2010:

“Parágrafo único. Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do caput, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de *holding*

mento em uma situação concreta, configurando o chamado *treaty shopping*. Contudo, tal questionamento somente poderia ser fundamentado na regra do parágrafo único do artigo 116 do CTN, com base no procedimento a ser criado por lei ordinária.

Apresentados esses comentários gerais, e considerando que, neste ano, o STF ultimou o julgamento da ADI 2.446, que tratava, especificamente, da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, analisaremos no item a seguir a relação entre a decisão do Supremo Tribunal Federal e a doutrina de Marco Aurélio Greco.

7.5 A Decisão do STF na ADI 2.446 e a Teoria de Marco Aurélio Greco

Pelo que vimos até aqui, o debate sobre os limites do planejamento tributário não é um tema novo no Brasil. Entretanto, é inegável que as últimas duas décadas trouxeram um aumento sem precedentes do estudo da matéria no país. Não há dúvidas de que dois eventos foram os principais responsáveis pela mudança de relevância da matéria: primeiramente, a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, e depois a publicação da Medida Provisória nº 66/2002, que pretendia regulamentar aquele dispositivo.

A entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001 deu origem a um novo ciclo de debates sobre planejamento tributário e, durante esses pouco mais de vinte anos notou-se uma grande ausência do Poder Judiciário.

Não foi por falta de provocação. Já em 2001 foi ajuizada a ADI 2.446, apresentada pela Confederação Nacional do Comércio– CNC. Contudo, duas décadas não foram suficientes para que o STF decidisse esta ação.

desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas:

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.”

No vácuo deixado pela falta de definição do Poder Judiciário, o debate doutrinário avançou, assim como o avançaram primeiro as autoridades fiscais, notadamente na esfera federal, e, consequentemente, as decisões administrativas, primeiro no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e, posteriormente, no do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No meio tempo, e antes que se ultimasse o julgamento da ADI 2.446, se iniciou (2019) e encerrou (2020), em tempo recorde, a ADC 66, ajuizada pela Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM, cujo objeto era o reconhecimento da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Com isso, após um atraso considerável, a Suprema Corte começou a dar indicações sobre seu posicionamento a respeito dos limites de atuação do contribuinte com a finalidade de economizar tributos.

Em um artigo escrito em 2011, destacamos como essa demora do STF em analisar este tema contribuía para a insegurança jurídica,⁴³⁶ ainda mais considerando que, diante do hiato decisório, o mundo seguiu girando, as autoridades fiscais lavrando autuações fiscais e os tribunais administrativos decidindo.

Nas seções seguintes analisarei brevemente as decisões proferidas na ADC 66 e na ADI 2.446. Nossa finalidade aqui é comparar a posição acolhida pelo STF, especificamente na ADI 2.446, com a teoria de Marco Aurélio Greco.

7.5.1. O Julgamento da ADC 66

A ADC 66 buscava a declaração da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, cuja redação é a seguinte:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

⁴³⁶ ROCHA, Sergio André. O Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões de Direito Tributário: 15º Volume*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 415-430.

Sabe-se que este dispositivo foi uma resposta às autuações fiscais e reclamações trabalhistas que questionavam a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica. Logo, ele não só induziu como também declarou a legitimidade deste tipo de estrutura, rotineiramente utilizada para fins de economia tributária e otimização dos custos laborais.

Em 19 de dezembro de 2020 foi finalizado o julgamento virtual da ADC 66, cuja relatoria coube à Ministra Cármen Lúcia. A decisão foi favorável à constitucionalidade deste artigo 129, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Rosa Weber. O Ministro Luís Roberto Barroso alegou suspeição e não votou.

7.5.1.1. O Voto da Ministra Cármen Lúcia

A ministra Cármen Lúcia foi responsável pelo voto vencedor neste caso. Logo no início de sua manifestação ela pautou o valor fundamental que guiaria a sua posição: a liberdade do empresário. Em textual:

“10. A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República.

11. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República, pelo que são elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica.”

É interessante observar que, embora estivéssemos diante de um caso típico de planejamento tributário induzido pela lei, este julgamento não foi pautado por debates sobre este tema. De fato, o pano de fundo deste julgamento não foi tributário, foi trabalhista, contrapondo-se os valores sociais do trabalho com a livre iniciativa. Nas palavras da relatora:

“A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das

relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324.”

Em nenhum momento nesta decisão cuidou-se do planejamento tributário e seus limites. A questão estava pautada pela dicotomia entre liberdade de organização e os valores sociais do trabalho. Como pontuou a Ministra Cármen Lúcia, sob a “perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República”.

Nada obstante, o fato de não ter tido foco específico no controle do planejamento tributário não reduz a relevância deste precedente. Afinal, neste caso ponderou-se a liberdade com o valor social do trabalho, pensando a balança para a primeira.

De outro lado, é interessante que em nenhum momento afirmou-se uma liberdade absoluta, de fundo formal. Citando uma vez mais a Ministra relatora:

“14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos. [...]”

15. Eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto de questionamento judicial. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.” (Destaque nosso)

Ao analisarmos esta passagem devemos começar reiterando o que dissemos acima: não se está cuidando, aqui, de uma análise tributária. O foco é essencialmente trabalhista. De toda maneira, já se ressalva que a liberdade não convive com a “maquiagem”, sujeitando-se a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais a uma “avaliação de legalidade e regularidade”. Ou seja, reconhece-se uma liberdade contratual não simulada.

7.5.1.2. Os Votos dos Ministros

Marco Aurélio e Rosa Weber

Os Ministros Marco Aurélio e Rosa Weber ficaram vencidos na ADC 66, tendo negado provimento ao pedido de declaração de constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. A revisão desses votos reforça os comentários anteriores: não se trata de questões tributárias, mas sim, trabalhistas.

Este aspecto fica claríssimo nos seguintes trechos do voto do Ministro Marco Aurélio:

“Desse sistema extrai-se o princípio implícito, de hierarquia maior, de proteção ao trabalhador, alicerce do estatuto jurídico-constitucional trabalhista a vincular a atuação dos três Poderes e servir de vetor interpretativo visando a solução de controvérsias levadas à apreciação do Judiciário especializado. Eis a baliza hermenêutica a ser observada pelo intérprete, revelando-se a óptica a partir da qual deve ser compreendida a formalização de pessoa jurídica objetivando a prestação de serviços.

O Direito não deve fechar os olhos à realidade do mercado de trabalho do início do século XXI, altamente especializado e em constante mutação. Sob o signo da globalização, não somente o Brasil mas a quase totalidade das nações tidas como subdesenvolvidas experimentaram, na década de 1990, importante influxo de ideário neoliberal, traduzido, em maior ou menor grau, em crescente pressão pela desregulamentação no ramo das atividades trabalhistas.

Longe de ignorar-se a necessidade de a norma impugnada ser interpretada de acordo com a quadra vivida, considerado o mundo globalizado, marcado por altíssima especialização na divisão do trabalho, o estudo da evolução histórica do tratamento conferido aos trabalhadores no Brasil, isto é, o desdobrar da fórmula no tempo e no espaço, não deixa margem a dúvidas.

[...]

A quadra é verdadeiramente ímpar, levando em conta, de um lado, a realidade do atual mercado de trabalho e, de outro, o objetivo maior de justiça social. Na busca da excelência na prestação jurisdicional, o magistrado, encarnando a figura do Estado-juiz, deve ter a atuação norteadada pelos princípios gerais do Direito e, mais especificamente, do Direito do Trabalho, considerada a história da legislação protetiva, sob pena de subverter-se aquilo que é o fundamento e a razão de ser da Justiça trabalhista.”

Na mesmíssima linha foi a manifestação da Ministra Rosa Weber:

“Entendo que o cerne da questão constitucional ora submetida à tutela objetiva se situa na constitucionalidade da predeterminação da natureza da relação jurídica da prestação de serviços pelo texto da norma impugnada, de forma desvinculada dos elementos da realidade social, dos dados reais do caso concreto e, a partir dessa formatação apriorística, estabelecer a regência normativa para fins fiscais e previdenciários.

O preceito questionado revela o embotamento do legislador ao complexo entrelaçamento entre trabalho e poder econômico na realidade da organização do trabalho no mundo contemporâneo. A pretensão reducionista de classificar *a priori* o vínculo jurídico mantido entre o tomador e o prestador dos serviços intelectuais, aí incluídos os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, peremptoriamente negada qualquer possibilidade de subsunção dos fatos à norma, implica verdadeiro menoscabo dos direitos fundamentais do trabalhador previstos no art. 7º da Constituição Federal, com nítida chancela de fraude à legislação trabalhista, no que manifestamente nega ao trabalhador questionar no Poder Judiciário, órgão constitucionalmente competente, a definição da real configuração do vínculo jurídico em que se deu a prestação dos serviços em ofensa aos arts. 5º, XXXV, 114, I, da Constituição Federal.

De fato, na contemporânea dinâmica socioeconômica de crescente concorrência sobre os mercados e aceleração do progresso tecnológico com o recrudescimento do nível de exigência de qualificação dos trabalhadores, não se pode negar a pluralidade de modos de produção e organização empresariais com profundos reflexos nos modelos de relações de trabalho.

Consagrada na Constituição a equivalência e inter-relação entre os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF), a denotar que, sob pena de uma fragilização absoluta da condição

dos trabalhadores, a livre iniciativa deverá ser exercida, com criatividade e eficiência, respeitados os limites da legislação estatal heterônoma em matéria de Direito do Trabalho.”

7.5.1.3. Conclusão deste Tópico

Diante dos comentários acima, podemos concluir que a manifestação do STF na ADC 66 pautou-se pela defesa da liberdade empresarial, da livre iniciativa e da liberdade de contratar. Contudo, a contraposição foi feita não com o dever de pagar tributos, mas sim com os valores sociais do trabalho. A liberdade, aqui, foi estabelecida para que empregador e empregado pudessem negociar os termos de sua relação.

Nada obstante, parece razoável sustentar que, se a liberdade, neste caso, prevalece mesmo sobre os direitos trabalhistas do indivíduo, sendo a estrutura contratual soberana, não caberia ao Fisco pretender desconsiderá-la.

Agora, como o próprio voto da Ministra Cármen Lúcia ressalva, esta interpretação se aplica a situações reais e não a “maquiagens”, não havendo direito absoluto. Consequentemente, em todo caso, seja para fins trabalhistas, seja para fins tributários, não se protege, sob o manto da livre iniciativa, o “direito à simulação”, de fingir que uma relação de emprego é, de fato, a contratação de uma pessoa jurídica sob o regime da prestação de serviços.

7.5.2. O Julgamento da ADI 2.446

Ao contrário da ADC 66, a ADI 2.446 trata, especificamente, do tema do planejamento tributário e seus limites. Mais uma vez, a relatora foi a Ministra Cármen Lúcia.

Como já ressaltamos, esta ADI foi ajuizada em 2001. Uma leitura da petição inicial da CNC mostra que ela reflete o estágio do debate sobre planejamento tributário naquela época. Contudo, conforme veremos, o pior é que os votos proferidos pela Ministra Cármen Lúcia, pelo Ministro Ricardo Lewandowski e pelo Ministro Dias Toffoli parecem igualmente parados no início dos anos 2000, e não refletem a sofisticação que o debate sobre os limites do planejamento tributário alcançou em duas décadas. Este julgamento foi finalizado no dia 09 de abril de 2022, com o Tribunal declarando

a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, nos termos do voto da Ministra relatora. Eis a ementa do acórdão da ADI 2.446:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.”

Vale a pena apontarmos o quão sucinta é a ementa do caso. Nela restou registrado, basicamente, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é constitucional e que não se verificou violação aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

Outra questão que vale a pena observarmos é que, embora a Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, critique a referência ao aludido dispositivo como sendo uma norma geral “antielisiva”, sustentando que o mesmo traria uma regra antievasiva, a ementa do acórdão da ADI 2.446 fez menção ao parágrafo único do artigo 116 como sendo uma “norma geral antielisiva”.

Embora a posição vencedora tenha sido pela **improcedência** da ação direta de inconstitucionalidade, é relevante e reveladora a análise dos fundamentos pelos quais se entendeu que não haveria inconstitucionalidade no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que passamos a examinar.

7.5.2.1. O Voto da Ministra Cármen Lúcia

7.5.2.1.1. O Direito à Economia de Tributos

Assim como se passou no voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia na ADC 66, neste caso sua manifestação defendeu a liberdade do contribuinte de organizar seus negócios, mesmo que tendo por objetivo a economia de tributos.

Com efeito, ao examinar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, argumentou a Ministra que “não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributá-

rio das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”.

Neste parágrafo, a Ministra Cármen Lúcia reafirmou o direito ao planejamento tributário e à economia de tributos. Contudo, firmou que esta depende da utilização das “**vias legítimas**”, de “**comportamentos coerentes com a ordem jurídica**”, evitando-se o pagamento de tributos de forma lícita.

É de se observar que a Ministra não deu qualquer indicação sobre o que seriam “vias legítimas”, “comportamentos coerentes com a ordem jurídica” ou a fronteira entre licitude e ilicitude no campo do planejamento tributário, de modo que, da perspectiva concreta, ficam em aberto algumas das questões fundamentais sobre os limites do planejamento tributário.

7.5.2.1.2. A Exigência de Ilicitude

O voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia na ADI 2.446 é extremamente sucinto. Temas sobre os quais a doutrina controverte em páginas e mais páginas foram reduzidos a poucos parágrafos. Foi o que se passou, por exemplo, com a questão da exigência de ilicitude para a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes.

Com efeito, esta questão só apareceu nos últimos parágrafos do voto da relatora, em que se registrou o seguinte:

“9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação ‘norma antielisão’ é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.”

Vê-se que a Ministra Cármen Lúcia se filiou à corrente que estabelece que somente será possível desconsiderar atos praticados pelos contribuintes caracterizados como ilegais. Logo, dentro da fundamentação por ela apresentada não haveria espaço para a existência de atos legais, porém ilegítimos apenas em relação ao Fisco.

Este trecho do voto, contudo, gera uma contradição difícil de ser superada.

De fato, fica claro que para a Ministra o parágrafo único do artigo 116 veicula regra de competência para a desconsideração de certos atos ilegais (atos dissimulados) praticados pelo contribuinte. Por outro lado, logo no início de seu voto, a Ministra Cármen Lúcia estabeleceu posição no sentido de que este dispositivo tem eficácia dependente de regulamentação por lei ordinária. Em suas palavras, “a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos”.

Ora, se (i) o parágrafo único do artigo 116 trata da desconsideração de **atos ilegais** praticados pelos contribuintes; e (ii) este dispositivo depende de regulamentação, uma das conclusões possíveis é no sentido de que hoje haveria restrições até mesmo ao controle de atos ilícitos pelas autoridades fiscais.

7.5.2.1.3. Não há Violação do Princípio da Legalidade nem da Separação dos Poderes

Considerando o recorte que apresentamos, já se vê que, segundo a visão da Ministra Cármen Lúcia sobre o alcance do parágrafo único do artigo 116 do CTN, não haveria razão para se considerar que ele violaria o princípio da legalidade, nem que se estaria outorgando ao Fisco poderes que adentrariam competências exclusivas do Poder Legislativo. Como observou a relatora:

“O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

[...]

O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal.”

Reitere-se que, segundo a posição da Ministra Cármen Lúcia, não há violação aos referidos princípios porque o escopo do parágrafo único do artigo 116 está vinculado ao controle de atos ilegais de dissimulação do efetivo fato gerador ocorrido. O seu voto não dá indicação de qual seria sua interpretação caso a visão do que estabelece o parágrafo único em questão fosse distinta, no sentido de que ele veicula verdadeira norma antielusiva.

É muito interessante observar que não só a relatora rejeitou, em seu voto, que o parágrafo único do artigo 116 violaria o princípio da legalidade, como ela afirmou que este dispositivo o realiza. Em suas palavras, “a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária”.

Assim, para Cármen Lúcia o parágrafo único do artigo 116 do CTN conferiria **máxima efetividade** ao princípio da legalidade. Mas não é só isso. Neste trecho passa quase despercebida a referência ao **princípio da lealdade tributária**.

Não há nenhuma explicitação clara no voto de qual seria o conteúdo do princípio da lealdade tributária segundo a visão da Ministra Cármen Lúcia. Contudo, considerando o voto como um todo, é possível inferir que ele estaria relacionado à adoção de “**vias legítimas**” ou “**comportamentos coerentes com a ordem jurídica**” para a economia lícita de tributos.

7.5.2.1.4. Como Interpretar o Voto da Ministra Cármen Lúcia?

Tendo em conta as considerações apresentadas na seção anterior, surge a questão: como interpretar a manifestação da Ministra Cármen Lúcia? Parece-nos que a resposta está na distinção entre simulação absoluta e simulação relativa.

De fato, se assumirmos que o parágrafo único do artigo 116 do CTN se refere a hipóteses de simulação relativa, em razão da utilização da palavra “dissimulação”, podemos estabelecer a seguinte distinção: os casos de simulação absoluta – nos quais nenhum ato é praticado – estariam sob a regência do artigo 149, VII, do CTN, podendo ser desconsiderados pelas autoridades fiscais com base neste dispositivo. De outra parte, as situações de simulação relativa, onde se identifica um ato ostensivo que dissimula outro que as partes efetivamente intencionavam praticar, estariam dentro do escopo do parágrafo único do artigo 116, só podendo ser desconsideradas após a sua regulamentação.

Por esta perspectiva, o parágrafo único do artigo 116 do CTN teria aumentado a proteção do contribuinte no que se refere ao controle da simulação relativa, de modo que o seu controle teria que observar o procedimento a ser definido por lei ordinária, não sendo possível seu exercício até que esta venha a ser editada.

Esta posição tornaria ainda mais relevante o aspecto que, como ressaltamos antes, é mais deficiente na doutrina: a definição de critérios claros para a identificação de casos de simulação e a separação entre simulações absolutas e dissimulações.

7.5.2.2. O Voto do Ministro Ricardo Lewandowski

Em outubro de 2021 foi retomado o julgamento da ADI 2.446, com o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, o qual divergiu do voto da Ministra Cármen Lúcia para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Assim como o voto da Ministra Cármen Lúcia, o voto do Ministro Ricardo Lewandowski foi breve. Ambos têm um mesmo ponto de partida, ao reconhecerem a liberdade de planejamento tributário, como se infere da seguinte passagem:

“Como se vê, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade ad-

ministrativa ‘investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito.’

Digo isso porque o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados **artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária**, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária.

Inibe-se condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal.”

Vê-se que, assim como no voto da relatora, a manifestação do Ministro situa o parágrafo único do artigo 116 no controle de atos ilícitos praticados pelo contribuinte. Por outro lado, enquanto a Ministra Cármen Lúcia fez menção a “**vias legítimas**” e “**comportamentos coerentes com a ordem jurídica**”, o Ministro Ricardo Lewandowski se referiu a “**atos juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária**”.

Mais uma vez não há clareza sobre o que seriam “atos juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária”.

Consequentemente, não viu o Ministro qualquer contrariedade entre este dispositivo e o princípio da legalidade, uma vez que não se cuidaria, neste caso, de autorização para tributação além do expressamente autorizado em lei. Vejam-se suas palavras:

“Na espécie, a desconsideração de atos e negócios jurídicos pelo agente administrativo, constante do art. 116, parágrafo único, do CTN, ao reprimir a prática da fraude ao sistema de tributação, não poderia contrariar o princípio da legalidade, uma vez que a norma não conferiu poderes ao agente público para tributar sem prévia cominação legal.

Nesse ponto, portanto, não teria qualquer reparo a fazer a respeito do voto da Ministra relatora, haja vista que, de fato, a Lei Complementar 104 /2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não cria para o agente fiscal poder de tributar fato gerador inexistente, mas tão somente possibilita constituir obrigação tributária nos casos de dissimulação acobertada por atos e negócios jurídicos.

Portanto, descabe cogitar ofensa ao princípio constitucional da legalidade tributária.”

Até aqui, o voto do Ministro Ricardo Lewandowski alinhou-se completamente ao da Ministra Cármen Lúcia. A divergência apenas apareceu na parte final do voto, quando o Ministro sustentou que o parágrafo único do artigo 116 do CTN seria inconstitucional por outorgar competência às autoridades fiscais para desconsiderar atos simulados **sem prévia decisão judicial**. Assim, segundo o Ministro Ricardo Lewandowski a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes dependeria, sempre, de manifestação judicial prévia. Em textual:

“Por outro lado, deve ser questionado se, quando editada a lei ordinária a que faz referência o dispositivo aqui questionado, poderá a autoridade administrativa, *sponte propria*, desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados.

Desta feita, pedindo as mais respeitosas vênias à Eminente Relatora, assim como àqueles que já a acompanharam, compreendo que a providência não caberia a qualquer autoridade administrativa, já que apenas ao Judiciário competiria declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico alegadamente simulados.

Essa é, precisamente, a meu ver, a interpretação que decorre do parágrafo único do art. 168 do Código Civil, segundo o qual as nulidades previstas no art. 167 daquele diploma legal ‘devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes’.”

Com a devida vênia, e respeito pela manifestação no Ministro Ricardo Lewandowski, ela nos parece ter equívocos insuperáveis, podendo ter consequências graves que talvez não tenham sido antecipadas.

Em primeiro lugar, declara-se a inconstitucionalidade de um dispositivo do Código Tributário Nacional em função de uma suposta incompatibilidade entre este – o parágrafo único do artigo 116 – e o disposto nos artigos 167 e 168 do Código Civil. É verdade que posteriormente, o Ministro menciona, genericamente, que estaria havendo uma violação ao princípio da reserva da jurisdição, sem indicar qualquer dispositivo constitucional que estaria sendo violado – além desses artigos do Código Civil.

A alegação genérica apresentada foi no sentido de que o direito fundamental à propriedade somente poderia sofrer restrições mediante deci-

sões judiciais prévias. Levada ao extremo esta posição, a própria cobrança de tributos deveria ser precedida da manifestação de um juiz.

Além de não haver base constitucional para esta posição, ela seria um desenho institucional terrível, ao transferir ao Poder Judiciário o controle prévio de atos ilegais – lembre-se que estamos cogitando apenas de atos ilegais – praticados pelos contribuintes.

A posição adotada pelo Ministro Ricardo Lewandowski seria basicamente um salvo conduto para a evasão tributária. Nesse particular, ela diverge muito daquela da Ministra Cármen Lúcia. Afinal, o voto da relatora demanda a atuação do Poder Legislativo na definição dos procedimentos para a descon sideração de um certo grupo de atos ilegais – atos dissimulados –, mas não impede sua descon sideração pelas autoridades fiscais – assim que seja editada a regulamentação do parágrafo único do artigo 116. A seu turno, o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, ao exigir manifestação judicial prévia – não prevista explicitamente, seja na Constituição Federal, seja no Código Tributário Nacional –, basicamente estabelece uma zona livre para a evasão tributária. A prevalência dessa posição seria um retrocesso, a instauração de um estado de coisas que não se via nem mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 104/2001.

7.5.2.3. O Voto do Ministro Dias Toffoli

Já em abril de 2022, o julgamento da ADI 2.446 foi retomado com o voto do Ministro Dias Toffoli, que acompanhou a Ministra Cármen Lúcia. Ao contrário dos demais Ministros que a acompanharam, Dias Toffoli apresentou voto escrito.

Assim como a Ministra relatora, o Ministro Dias Toffoli situou o parágrafo único do artigo 116 do CTN no campo do controle de condutas ilícitas. Em suas palavras, “o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito, mas sim inibir condutas ilícitas”. Partindo desta premissa Toffoli negou que, neste caso, haveria violação ao princípio da legalidade ou à separação de poderes.

Assim como a Ministra Cármen Lúcia, o Ministro Dias Toffoli defendeu a necessidade de regulamentação do procedimento de descon sideração de atos privados com base neste dispositivo, argumentando que “a lei

ordinária deve disciplinar com a devida cautela os procedimentos a serem observados na desconsideração de 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. Ademais, deve a autoridade fiscal atuar diligentemente no caso concreto”.

A novidade deste voto ficou por conta da afirmação no sentido de que não haveria uma reserva de jurisdição na aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, como se infere do seguinte trecho:

“Contudo, julgo que não se aplica o princípio da reserva de jurisdição quanto à decisão aludida no dispositivo questionado.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que, consoante já registrou o Ministro Celso de Mello, esse princípio ‘importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros’ (MS nº 23.452/RJ, Tribunal Pleno, DJ de 12/5/2000 – grifo nosso). Não vislumbro, no texto constitucional, a existência de determinação de que a medida à qual se refere o dispositivo hostilizado deve ser emanada somente por juiz.

Em segundo lugar, é certo que tal medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal respeitando o devido processo legal. Nesse ponto, ganha inegável importância aquela lei ordinária disciplinando os procedimentos a serem observados por essa autoridade.

Em terceiro lugar, a decisão tomada pela autoridade fiscal com base na norma debatida pode ser controlada pelo Poder Judiciário, na hipótese de esse ser provocado. Em outras palavras, tal decisão administrativa não é imune ao controle judicial.

Em quarto lugar, julgo que a desconsideração a que se refere o dispositivo impugnado não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual alude os arts. 167 e 168 do Código Civil. Como se destacou nas informações prestadas pelo Presidente da República, aquele dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos. Atente-se que a medida administrativa não atua no plano da validade. Corroborando o entendimento: MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. O parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão? Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 11, p. 685 - 742, Jul / 2014.”

Acreditamos ter razão o Ministro Dias Toffoli. Afinal, decidir que o parágrafo único do artigo 116 do CTN cuida do controle de atos ilícitos, que depende de regulamentação e, além disso, que ainda estaria sob uma reserva de jurisdição, seria, como dissemos, dar carta branca para a evasão fiscal. Nota-se que, ao sustentar esta posição, Dias Toffoli estava reagindo à defesa da reserva de jurisdição para a desconsideração de atos ilícitos, que havia sido defendida pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

7.5.3. A ADI 2.446 e a Teoria de Marco Aurélio Greco

Ao pretendermos comparar a teoria de Marco Aurélio Greco com a decisão proferida na ADI 2.446⁴³⁷ temos que ter muito cuidado, analisando separadamente a decisão do STF em si e a fundamentação apresentada pelos ministros que formalizaram seus votos.

Com efeito, se recordarmos a ementa desta decisão vamos lembrar que ela basicamente registrou que o tribunal considerou constitucional o parágrafo único do artigo 116 do CTN, e o fez sem qualquer declaração formal de interpretação conforme a Constituição. Ou seja, a declaração de constitucionalidade deste dispositivo não estava condicionada a se adotar uma certa interpretação, afastando outras que o tornariam incompatível com a Constituição Federal.

De outra parte, faz sentido verificarmos se é possível atribuir fronteiras claras aos votos formalizados pelos Ministros Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, seguidos pelos demais ministros.

Portanto, esta análise pode ser feita em dois níveis: (i) da perspectiva da relação entre a teoria de Marco Aurélio Greco e a decisão do STF no sentido de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é constitucional; e (ii) do ponto de vista da relação entre as posições deste autor e os votos formalizados.

Quando comparamos a decisão pela constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 com a teoria que estamos estudando neste livro, não identificamos qualquer oposição. Afinal, não há nada nos muitos estudos

437 Comentamos a ADC 66 anteriormente mais para mostrar como o debate evoluiu no STF. Contudo, conforme pontuamos, esta decisão não focou no tema do controle do planejamento tributário, de modo que, nesta seção, a comparação com a teoria de Marco Aurélio Greco se centrará no julgamento da ADI 2.446.

de Greco sobre este tema que possa levar à conclusão de que o referido dispositivo seria incompatível com a Constituição Federal.

Portanto, em sua parte dispositiva a decisão do STF não entra em contradição com a teoria de Marco Aurélio.

Nada obstante, como apontamos, potenciais divergências podem aparecer quando passamos a comparar os votos formalizados e os estudos do autor. Esta segunda perspectiva, como demonstraremos, apresentará aproximações claras e distanciamentos incertos entre as interpretações veiculadas pelos ministros do STF e aquelas defendidas por Marco Aurélio Greco.

A primeira aproximação que identificamos é a referência a um direito à economia tributária, que a Ministra Cármen Lúcia, por exemplo, destacou e que é reconhecido por Greco. Veja-se a seguinte passagem:

“Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia de exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo ‘validamente’ possível considerando as três perspectivas acima mencionadas. Ou seja, o menor tributo ‘legalmente’ possível, o menor tributo ‘efetivamente’ (faticamente) possível e o menor tributo ‘legitimamente’ possível.

Não há dúvida de que existe essa liberdade individual. A questão não é esta. O ponto é saber se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídicas ou se o ordenamento impõe limites ao seu exercício.”⁴³⁸

Nota-se que seria um equívoco sustentar que Marco Aurélio Greco rejeita a existência de um direito de economia tributária. Este autor claramente defende o direito de pagar o menor tributo “legalmente, efetivamente e legitimamente possível”. Neste particular, a posição de Greco não se distancia daquela sustentada pela Ministra Cármen Lúcia, para quem é lícita a economia de tributos efetivada mediante “**vias legítimas**” ou “**comportamentos coerentes com a ordem jurídica**”, ou daquela do o Ministro Ricardo Lewandowski, que repudia a prática de “**atos juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária**”.

438 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 133.

Uma questão não tão clara, que pode gerar interpretações variadas, a depender da leitura que se faça dos votos, é se os critérios de desconsideração de atos e negócios jurídicos privados propostos por Marco Aurélio Greco são compatíveis com a posição sustentada pelos ministros do STF.

A dificuldade, neste caso, está no fato, que apontamos acima, de que nenhum dos votos formalizados na ADI 2.446 apresentou critérios para desconsideração, eles apenas partiram da dicotomia lícito/ilícito para determinar que os atos dissimulatórios, previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN, teriam que ser atos ilícitos.

Nada obstante, a categorização binária lícito/ilícito não é bastante para a solução de casos concretos, nem ajuda muito a definir o tratamento de determinado conjunto fático. Peguemos, por exemplo, o caso da simulação. Seria a simulação um ilícito? De acordo com o artigo 167 do Código Civil, o ato simulado é nulo. Isso significa que ele seria um ato ilícito? A nulidade cível se equipara a uma ilicitude?⁴³⁹

As dúvidas não param por aí, afinal, como já vimos neste estudo, e tenho ressaltado, a doutrina não opera com um conceito uniforme de simulação. Entretanto, observamos que autores relevantes entendem que sim, que a simulação seria equivalente a um ato ilícito, que justificaria a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes.

Há, inclusive, autores como Hugo de Brito Machado, que trabalha com um critério binário lícito/ilícito como o defendido nos votos dos ministros do STF, mas que considera que patologias como abuso de direito

439 Interessantes a observação de Felipe Peixoto Braga Netto sobre a abertura dos ilícitos civis. Em suas palavras: “Defendemos, portanto, fundamentalmente, o caráter aberto dos ilícitos civis. Em nosso juízo existem ilícitos cuja fonte normativa não é um texto legal expresso, mas paradigmas semânticos evidenciados pela atividade hermenêutica, à luz dos valores, princípios e normas existentes num dado contexto histórico.

Seria teoricamente tolo se falar em força normativa dos princípios, cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados, se eventuais violações aos conteúdos normativos neles contidos restassem imunes de sanção. O direito estaria a abrigar insustentável contradição. Felizmente, assim não é. A melhor hermenêutica – diríamos mais: a única possível – consiste em tornar sancionáveis posturas contrárias aos valores neles consagrados. A tal resultado se chega mediante o reconhecimento do caráter aberto da ilicitude civil, que não aceita a prisão em modelos fechados e formais” (BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos Ilícitos Civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 78).

e fraude à lei também justificam a desconsideração de atos privados, por caracterizarem a ilicitude.⁴⁴⁰

O próprio Sampaio Dória, por exemplo, rejeitava a utilização do abuso de formas como critério para a desconsideração de atos privados, mas justificava sua posição argumentando que este instituto seria desnecessário, uma vez que já estaria contido no conceito de simulação,⁴⁴¹ o qual, em sua teoria, seria um ato ilícito, como vemos em sua análise do caso do “Seguro Dotal”.⁴⁴²

Se considerarmos conceitos amplos de simulação, como os defendidos por autores como Antonio Roberto Sampaio Dória,⁴⁴³ Hugo de Brito Machado,⁴⁴⁴ Misabel Derzi⁴⁴⁵ e Sacha Calmon Navarro Coelho,⁴⁴⁶ os quais, segundo vemos, não são tão distantes daqueles defendidos por Greco, a existência de divergências fica ainda mais incerta.

Portanto, considerando a falta de detalhamento nos votos formalizados pelos Ministros Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, não cremos ser possível estabelecer uma distinção significativa entre a posição ali defendida e aquela sustentada por Marco Aurélio Greco no que ele trata como Segunda Fase do debate sobre planejamento tributário.

Se é possível encontrar pontos claros de encontro entre os votos e as posições de Greco na Segunda Fase, parece-nos que a questão ganha

440 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 62 e 120; MACHADO, Hugo de Brito. *Elisão e Evasão de Tributos*. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: LEX Editora, 2007. p. 107. Ver: ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 58-59.

441 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 111-112. Ver: ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 34-35.

442 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 135-137. Ver: ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 37-40.

443 ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 33-37.

444 ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 57.

445 ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 89-92.

446 ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 115-119.

em complexidade quando cuida da chamada Terceira Fase do debate sobre planejamento tributário.

Com efeito, como já analisamos, na Terceira Fase estaríamos diante de atos lícitos e praticados sem que fosse identificada qualquer patologia dos atos ou negócios jurídicos.

Seria possível argumentar que, mesmo que não tenhamos clareza sobre o que seria um “ato ilícito” nos votos da ADI 2.446, neste conceito não estariam incluídas as situações consideradas por Marco Aurélio Greco na dita Terceira Fase dos estudos sobre planejamento tributário.

Nada obstante, não se pode perder de vista que este tema não foi objeto de análise pelo STF. Afinal, na teoria de Marco Aurélio Greco a implementação da Terceira Fase se iniciaria pela regulamentação do parágrafo único do artigo 116, na maneira proposta por este autor. Seria certamente um exercício de futurologia pretender antecipar, com base na decisão da ADI 2.446, qual seria a posição da corte diante de uma regulamentação do referido dispositivo pelo legislador, da forma proposta por Greco.

Se entendemos que não há contradições evidentes entre os votos sob exame e as posições de Marco Aurélio na Segunda Fase, temos que reconhecer que as visões professadas, principalmente no voto da Ministra Cármen Lúcia, acerca da compatibilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN com os princípios da legalidade e da separação dos poderes, estão alinhadas com aquelas de Greco também.

Neste particular, chama a atenção que o próprio Ministro Dias Toffoli, ao tratar da interação entre o parágrafo único do artigo 116 com o princípio da legalidade, fez referência à posição de Marco Aurélio Greco sobre a matéria, nos seguintes termos:

“Feito esse esclarecimento, tenho, para mim, não haver violação do art. 150, I, do texto constitucional nem do princípio da separação dos Poderes, seja no que diz respeito ao Poder Legislativo, seja no tocante ao Poder Judiciário.

Como bem consignou a Relatora, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Por seu turno, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que pode a autoridade administrativa ‘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 (...)’. Ora, o fato gerador é propriamente aquele

definido em lei. Anote-se que também são tratados por lei os outros elementos indispensáveis para a configuração da obrigação tributária principal, como a alíquota e a base de cálculo.

Isso significa que a administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, tem de demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos.

Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária, convém ainda citar Marco Aurélio Greco: ‘a norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!’ (Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In : O planejamento tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 183/204).”

Na primeira vez que analisei a referência do Ministro Dias Toffoli a Marco Aurélio Greco nesta passagem, relatei alguma surpresa, por entender que havia um distanciamento entre este voto e a teoria do autor.⁴⁴⁷ Contudo, parece-nos que aquela posição necessita do refinamento que apresentamos acima.

Realmente, se considerarmos as posições de Marco Aurélio Greco na Terceira Fase, até se poderia cogitar de algum distanciamento entre o voto do Ministro Dias Toffoli e a teoria do autor. Entretanto, como este tema simplesmente não era o objeto da ADI 2.446, esta posição seria certamente especulativa.

Por outro lado, caso consideremos as lições de Greco na Segunda Fase não há elementos para traçarmos um distanciamento significativo entre essas posições.

Ademais, como vimos, a falta de precisão conceitual sobre a que tipo de ilícito fizeram referência os ministros do STF em seus votos, como pontuamos acima, torna complexa a tarefa de comparar os critérios de desqualificação utilizados por Greco com os que seriam legítimos da perspectiva de tais votos.

447 ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 158.

Em conclusão, considerando as balizas da decisão proferida na ADI 2.446, talvez seja um equívoco buscar uma interconexão clara entre ela e a teoria de Marco Aurélio Greco.

De fato, não se pode perder de vistas que esta ADI foi ajuizada antes mesmo da publicação da primeira edição do *Planejamento Tributário* e tinha um foco específico: analisar se o parágrafo único do artigo 116 do CTN seria compatível com a Constituição Federal.

Assim sendo, não vemos uma oposição clara entre a posição do STF e aquelas adotadas por Greco, principalmente no que denomina de Segunda Fase dos debates sobre planejamento tributário, embora, de fato, não seja possível chegar a conclusões categóricas sobre este tema.

8. A Questão das Penalidades na Doutrina de Marco Aurélio Greco

Como já apontamos neste estudo, a análise da utilização da teoria de Marco Aurélio Greco pelas autoridades fiscais e em decisões do CARF não raro se mostra parcial e direcionada. Com efeito, aspectos importantes da teoria do autor, que seriam contrários às posições defendidas nas autuações fiscais, são omitidos e esquecidos. Talvez o mais evidente desses aspectos refira-se ao tratamento dispensado às penalidades.

Já vimos anteriormente,⁴⁴⁸ e este aspecto é importante, que são muito restritas e excepcionais as situações onde Marco Aurélio Greco irá defender a aplicação da chamada multa agravada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Consequentemente, se é excepcional a aplicação da multa agravada, será igualmente excepcional a consumação de um crime contra a ordem tributária no caso de um planejamento tributário considerado ilegítimo. Sobre este tema, é clara a seguinte passagem do autor:

“Questão que surgiu nos últimos anos com especial relevância é a das penalidades aplicáveis no caso de planejamentos tributários não aceitos pelo Fisco.

Tendência que se nota na prática é a de pretender enquadrar essas operações como condutas dolosas configurando infração da maior gravidade a ponto de deflagrar aplicação de multa de 150% e até mesmo representação fiscal para fins penais.

É preciso muita cautela neste tema.

De um lado, porque dolo é evento que supõe a prova cabal da sua ocorrência e não se pode confundir o querer realizar o negócio com o dolo no sentido de ter a intenção deliberada de lesar o bem jurídico protegido pela lei tributária ou tributário-penal.

De outro lado, porque inúmeras situações que envolvem planejamento tributário ensejam **dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos** ocorridos e, portanto, **dúvida quanto à existência ou não**

448 Ver item 5.2.2.

da conduta infracional, hipótese que o art. 112 do CTN indica deve afastar a aplicação de penalidades.

De fato, se há duas qualificações jurídicas possíveis, uma afirmando a existência do fato gerador (de que decorreria a conduta infracional) e outra negando-a, a lei que define a infração deve ser interpretada de modo mais favorável ao sujeito passivo (no sentido da inexistência da infração). **Sublinhe-se: existência do tributo, mas inexistência da infração punível com a multa de ofício de 150% (remanescendo apenas a multa moratória).**⁴⁴⁹ (Destaque nosso)

Nota-se a distância entre a teoria de Greco e a prática das autoridades fiscais no que se refere à aplicação de penalidades, no contexto do controle do planejamento tributário ilegítimo.

Vale destacar a referência feita por Marco Aurélio à aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional.⁴⁵⁰ Em sua visão, se o planejamento tributário ilegítimo usualmente se apresenta no campo **da dúvida** quanto à qualificação do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, seria o caso, então, de se afastar a aplicação de penalidades.

Neste campo, há um ponto central da posição do autor, que é a boa-fé do contribuinte. Para ele, “em muitos planejamentos o contribuinte age de boa-fé, pois adotou as cautelas razoáveis na medida em que buscou orientação especializada e não omitiu nenhum elemento ao Fisco. Ao contrário, a regra é o contribuinte relatar todos os fatos ocorridos e fornecer documentação pertinente; muitas vezes o Fisco só autua porque o contribuinte forneceu os elementos para tanto. Vale dizer, há casos em que o contribuinte agiu com lisura e não tinha consciência da irregularidade cometida”.⁴⁵¹

Ora, se há uma gradação da boa-fé do contribuinte, na visão do autor a penalidade ao mesmo aplicável não pode ser a mesma. Para Marco Auré-

449 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. p. 32-33.

450 “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

451 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 397; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 401-402.

lio a autoridade fiscal teria o **dever** de graduar a penalidade em função da gravidade da conduta praticada pelo contribuinte. Assim, não só Greco reduzirá muitíssimo a aplicação da multa de 150%, como reduzirá o próprio escopo da multa de 75%. Em suas palavras, “a depender das circunstâncias do caso concreto que envolva um planejamento tributário (lisura, boa-fé, duvida razoável) – aplicar a multa prevista na Lei (por exemplo, 75%) pode se afigurar superior ao estritamente necessário ao atendimento do interesse público e, portanto, ilegal por violar o preceito da Lei nº 9.784/99”.⁴⁵²

O dispositivo a que Greco fez referência é o inciso VI, do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal,⁴⁵³ cuja redação é a seguinte:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VI - **adequação entre meios e fins, vedada a imposição** de obrigações, restrições **e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias** ao atendimento do interesse público; [...].” (Destaques nosso)

Portanto, um primeiro aspecto da interpretação do autor é de que este dispositivo impõe a obrigação de gradação da penalidade aplicável em função das circunstâncias do caso concreto – lembrando que o que está sendo considerado aqui é a gradação da multa de 75%, e não da multa de 150%.⁴⁵⁴

452 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 398-399; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 403.

453 Ver o artigo 69 da Lei nº 9.784/99. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 343-349.

454 Sobre o tema, ver: SILVA, Leandro Cabral e. *Lançamento Tributário e Pretensão Punitiva*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 134-158; FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 240-248; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A Individualização da Pena no Direito Tributário Sancionados – Competência para a Gradação da Penalidade Fiscal e Princípios e Direitos que Autorizam tal Atividade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 37, 2017, p. 119-143.

Esta posição deve ser considerada juntamente com a interpretação de Greco sobre o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Mesmo que longa, é importante transcrevermos sua lição abaixo na íntegra:

“No campo das penalidades, a legislação e a prática administrativa – salvo raras exceções – **desatendem, claramente, o comando do artigo 142 do CTN** que, em sua parte final, deixa claro que o lançamento deve apenas, *sendo o caso, propor* a aplicação da penalidade cabível.

‘Propor’ a alguém que irá aferir se – apesar de, eventualmente, devido o tributo – a situação possui contornos que justificam a aplicação de alguma ou de determinada penalidade.

Com isto, o artigo 142 do CTN distingue claramente entre a *pretensão arrecadatória*, instrumentalizada pelo lançamento e a *pretensão punitiva*, cuja existência supõe um juízo específico a ser proferido por alguém que não seja a pessoa que lança o tributo.

Hoje, a situação em que nos encontramos conflita frontalmente com este modelo, pois – como regra – ao ensejo da lavratura do auto de infração (que configura um lançamento tributário), aplica-se de plano a multa como se esta fosse uma consequência automática da exteriorização da *pretensão arrecadatória* e como se bastasse o computador para calculá-la.

‘Propor a aplicação’ significa atribuir a alguém (diferente daquele que propõe) a competência para ponderar as circunstâncias objetivas e subjetivas da conduta para poder efetivamente ‘julgar’ – à vista das circunstâncias que cercam o caso e diante dos valores consagrados no ordenamento – se é caso, ou não, de aplicar a penalidade e, se o for, em que dimensão; vale dizer, emitir um *juízo de adequação* entre o fato concreto e a sanção aplicada.

Portanto, nos termos do artigo 142 do CTN, pode haver pretensão arrecadatória sem que exista pretensão punitiva, pois esta só se configura ‘se for o caso’.⁴⁵⁵ (Destaques em negrito nossos, destaques em itálico estão no original)

455 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 385-386. Esta posição foi defendida também por José Souto Maior Borges (Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 123). Posteriormente, este autor reviu sua posição, passando a sustentar que a autoridade fiscal aplica a penalidade diretamente no auto de infração (Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 169).

Combinando o inciso VI, do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 com o artigo 142 do CTN, chega-se à posição de Marco Aurélio Greco sobre a questão das penalidades:⁴⁵⁶

- Em primeiro lugar, a posição do autor é no sentido de que a autoridade fiscal não tem competência para aplicar uma penalidade, mas apenas de **propor a aplicação de uma penalidade**.
- Ademais, ao analisar as circunstâncias do caso concreto a autoridade lançadora poderia decidir não propor a aplicação de qualquer penalidade, entendendo justificável a interpretação dada pelo sujeito passivo à legislação tributária, ou, ainda, considerando a situação concreta, graduar a penalidade proposta.
- Dessa forma, Marco Aurélio vê a multa de ofício como um teto, e não como um percentual que deva ser aplicado de forma mandatória sempre que se verificar o não pagamento de um tributo.
- Em todo caso, a caracterização de um ato ou negócio jurídico como planejamento tributário ilegítimo **jamaís caracterizaria dolo, fraude ou simulação, para fins de aplicação da multa agravada de 150%**.
- Por fim, havendo dúvida razoável quanto à qualificação dos atos praticados, deveria ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, afastando-se a aplicação da multa de ofício por completo.

8.1. Comentários

O debate introduzido por Marco Aurélio Greco sobre a aplicação de penalidades no contexto do planejamento tributário vem sendo esquecido tanto pelas autoridades fiscais quanto pelos contribuintes. O Fisco, que tanto buscou na obra do autor a fundamentação de suas autuações fiscais, ignorou por completo as lições do autor sobre (i) a excepcionalidade da caracterização de um planejamento fiscal ilegítimo como fraude, sujeito à aplicação da multa agravada de 150%; (ii) a necessidade de gradação da multa de 75% em função das características do caso concreto, podendo-se, inclusive, reconhecer que determinada situação não deveria estar sujeito a nenhuma penalidade; e (iii) a restrição da competência da autoridade fiscal à proposição da penalidade e não à sua efetiva aplicação.

⁴⁵⁶ A mesma posição foi sustentada por Fábio Pallaretti Calcini (Cf. CALCINI, Fábio Pallaretti. A Imposição de Multa no Planejamento Tributário. In: ANAN JR. Pedro (Coord.). *Planejamento Fiscal: Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III. p. 306-313).

Esta última parte é a mais controvertida da teoria de Greco em relação ao artigo 142 do Código Tributário. De fato, a posição de que a autoridade fiscal apenas propõe a aplicação da penalidade deixa em aberto a definição quanto a quem efetivamente caberia a sua aplicação.⁴⁵⁷ Há autores que sustentam que a redação deste dispositivo do Código é consequência de que, à época de sua elaboração, o auditor fiscal não tinha competência para aplicar penalidades.⁴⁵⁸ Defendemos posição crítica à redação deste dispositivo, no sentido de que não se pode falar propriamente em lançamento tributário de penalidade – já que penalidade não é tributo.⁴⁵⁹ Contudo, não negamos a competência da autoridade fiscal para aplicar a multa. No mesmo sentido é a posição de Regina Helena Costa.⁴⁶⁰

Contudo, parece-nos que esta controvérsia sobre a proposição ou aplicação não é fundamental. O mais importante é que a posição de Marco Aurélio Greco no campo das penalidades irradia importante luz sobre a questão do controle do planejamento tributário ilegítimo como um todo.

De fato, vivemos uma época de “criminalização” do planejamento tributário, a qual decorre de uma interpretação não raro incorreta do valor solidariedade e do dever constitucional de pagar tributos.⁴⁶¹

Greco, grande defensor de ambos, vai colocar o planejamento tributário ilegítimo no campo nos atos e negócios jurídicos inoponíveis ao Fisco, mas jamais pregará a sua criminalização. Do contrário, como vimos, na doutrina do autor o fato de um ato ou negócio jurídico ser passível de desconsideração para fins tributários não é indicativo de sua caracterização como fraudulento.

457 Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 164.

458 Ver: AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 371-372; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 645.

459 ROCHA, Sergio André. Lançamento Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 446-447. Há que se considerar que o próprio artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que o auto de infração deverá, obrigatoriamente, conter a penalidade aplicável. É obvio que o Código Tributário Nacional não tem que ser interpretado a partir da lei do processo administrativo fiscal federal, que é a natureza do Decreto nº 70.235/1972. Contudo, a redação deste dispositivo agrega complexidade ao debate.

460 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 239.

461 Ver: ROCHA, Sergio André. A expansão do Direito Penal e os planejamentos ilegítimos. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-expansao-do-direito-penal-e-os-planejamentos-fiscais-ilegitimos-26042021>. Acesso em 20 de julho de 2022.

9. Mitos e Imprecisões sobre a Teoria de Marco Aurélio Greco

9.1. A Teoria de Marco Aurélio Greco parte de uma Interpretação “Ideológica” da Constituição Federal

Uma das críticas comuns à teoria de Greco é que ela distorceria a interpretação constitucional com vistas a fazer prevalecer certas premissas ideológicas do autor. Nesse sentido temos, por exemplo, o recente estudo de Martha Toribio Leão, onde a autora argumenta que a posição de Marco Aurélio sobre o princípio da capacidade contributiva “é uma leitura parcial (e ideológica) da Constituição, que desconsidera o próprio teor do texto constitucional, tanto com relação aos outros princípios e regras como em relação à própria função explicitamente atribuída à capacidade contributiva.”⁴⁶²

De uma maneira geral, discordamos da interpretação da autora sobre a obra de Marco Aurélio Greco. Nada obstante, neste ponto em particular, ela está certa: a interpretação da Constituição Federal do autor é influenciada pela sua ideologia. Isso, definitivamente, é verdadeiro, uma vez que o próprio Greco inicia seu trabalho discorrendo sobre o papel da ideologia sobre a interpretação, como vimos nos capítulos 2, 3 e 4.

Agora, a questão central é que **não é a teoria de Greco que é influenciada pela ideologia, toda interpretação constitucional, em todas as áreas, é influenciada pela ideologia do intérprete.**

Autores que criticam a ideologia de Greco parecem ter como premissa a ideia de que enquanto os outros são ideológicos, eles próprios estão,

462 LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 142-143. Para uma análise das diferentes formas de se interpretar o Sistema Tributário na Constituição Federal, ver: ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Planejamento Tributário: Os Tribunais Administrativos e Judiciais Estabelecendo os Parâmetros de Atuação do Contribuinte e do Fisco. In: FRATTARI, Raphael; LOBATO, Valter (Coords.). *30 Anos da Constituição Federal de 1988: Uma Nova era na Tributação!* Belo Horizonte: Arraes, 2019. p. 550-556.

pura e simplesmente, fazendo uma leitura objetiva, científica e inobjetable da Constituição Federal, de modo que qualquer outra leitura só pode advir de uma manipulação ideológica do Texto Constitucional.⁴⁶³

Como sustentamos neste estudo: todas as leituras da Constituição Federal são, em si, ideológicas. Caberá ao Supremo Tribunal Federal definir qual a ideologia prevalente na Constituição Tributária. É verdade que a Corte vem falhando terrivelmente nesta função, mas ainda assim, será o Supremo Tribunal Federal que dará a palavra final a respeito dos valores e princípios constitucionais que pautam o Sistema Tributário Nacional.

9.2. A Ideologia de Marco Aurélio Greco Revelaria uma Prevalência do Princípio da Capacidade Contributiva sobre o Princípio da Segurança Jurídica

Outra percepção equivocada sobre a obra de Greco é a de que o autor daria maior relevância ao valor solidariedade e ao princípio da capacidade contributiva do que aos princípios protetivos de segurança jurídica.

Se tivéssemos que resumir o trabalho de Marco Aurélio em duas palavras elas seriam harmonia e equilíbrio. Uma leitura enviesada da Constituição Federal para dar preferência à solidariedade e à capacidade contributiva seria a própria negação dos pontos de partida do autor.

463 Interessante a observação de Arthur Maria Ferreira Neto, que adverte que “aquele que anuncia, em um determinado debate acadêmico, que está fazendo ciência apresenta – intencionalmente ou não – uma afirmação arrojada e impactante em relação ao conteúdo do que está sendo dito e, até certo ponto, acaba adotando uma postura impositiva e coercitiva em relação aos argumentos dos demais integrantes deste círculo de discussão. Isso porque atribuir à sua própria argumentação o revestimento de científico traz, em si e de modo automático, uma clara pretensão de legitimar, objetivamente, as proposições apresentadas por este interlocutor. Autoqualificar como científica determinada proposição demonstra a intenção de alguém justificar o conteúdo dos seus argumentos como real, verdadeiro, coerente, não contraditório e digno de consensualização. De outro lado, o debatedor que sustenta que o seu oponente não está sendo científico ou está desenvolvendo apenas pseudociência estará, de pronto, promovendo uma acusação gravíssima, a qual poderá, inclusive, ser interpretada como uma tentativa de desqualificar o próprio interlocutor, na medida em que seus contra-argumentos estarão supostamente manifestando apenas elementos opinativos, arbitrários, contraditórios, incoerentes e até falsos” (FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por Uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29).

Agora, é como pontuamos anteriormente, para quem entende que a Constituição Tributária é só segurança a tentativa de trazer outros valores e princípios para o debate pode dar a impressão de preferência.

Dessa maneira, devemos reiterar o que pontuamos ao longo do livro: a teoria de Marco Aurélio Greco é tanto sobre legalidade quanto sobre capacidade contributiva, tanto sobre segurança jurídica quanto sobre justiça e solidariedade. É uma teoria que busca equilibrar os valores e princípios que informam o Sistema Tributário Nacional sem qualquer prevalência apriorística.

9.3. A Teoria de Marco Aurélio Greco Leva à Cobrança de Tributo sem Previsão Legal

Como vimos ao longo do texto, vários autores vão dedicar esforços para rejeitar a possibilidade de nascimento de deveres tributários diretamente do valor solidariedade, do princípio da capacidade contributiva, do princípio da isonomia ou do reconhecimento de que existe um dever constitucional de pagar tributos. Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, enfatiza que “não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação”.⁴⁶⁴

Nada na teoria de Marco Aurélio Greco indica tributação sem lei. Ou seja, a objeção dos autores que fundamentam seus argumentos na premissa de que Greco sustentaria uma tributação da capacidade econômica em si, sem base legal, decorre de uma leitura a nosso ver equivocada de sua obra.

Um dos pilares da teoria do autor é o princípio da legalidade e a obrigatoriedade de previsão legal das hipóteses de incidência. Pode ser que a interpretação do princípio da legalidade de Greco seja diversa daquela sustentada por outros autores, contudo, é simplesmente incorreto argumentar que Marco Aurélio defenda tributação sem lei. Mesmo na Terceira Fase de sua teoria sobre o controle do planejamento tributário o ponto de partida para a incidência será sempre a lei.

464 SCHOUERI, Luís Eduardo. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 414-415.

9.4. O Controle do Planejamento Tributário Decorre da Atribuição de Efeitos Positivos ao Princípio da Capacidade Contributiva

Outro ponto de vem ocupando o imaginário dos opositores da teoria de Marco Aurélio Greco, como vimos, é o princípio da capacidade contributiva positiva. Porém, como destacamos o mesmo é **secundário** no debate sobre planejamento tributário como se apresenta hoje. O próprio Greco, em nossas conversas, confirmou esta interpretação.⁴⁶⁵

A capacidade contributiva positiva é essencial para a Terceira Fase do controle do planejamento tributário, a qual é absolutamente inaplicável atualmente – e, provavelmente, seguirá sendo inaplicável na prática.

Com efeito, vimos que a Terceira Fase da teoria de Greco **depende da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. Essa relação de dependência é estabelecida pelo próprio autor. Assim, sem tal regulamentação não se pode cogitar de aplicação do raciocínio da Terceira Fase, da mesma forma que não há que se cogitar de efeitos práticos do princípio da capacidade contributiva positiva.

Não se pode perder de vista que a própria regulamentação deste dispositivo, da forma sugerida por Marco Aurélio, teria características muito específicas. Por exemplo, recorde-se que o autor rejeita a possibilidade de uma desconsideração, neste caso, ser feita pelas autoridades fiscais, sugerindo a criação de um órgão específico, com representantes de várias instituições, para editar o ato de desconsideração.

Claro que é legítima a posição de críticos de Marco Aurélio Greco que argumentam que a Constituição Federal não contém um princípio da capacidade contributiva positiva. Portanto, críticas nesse sentido fazem parte da saudável divergência acadêmica. O problema surge quando se atribui uma relevância à capacidade contributiva positiva que **ela simplesmente não tem para o debate atual sobre o planejamento tributário**.

Essa discussão acalorada e fora de propósito sobre a capacidade contributiva positiva acaba tirando o foco dos temas que são realmente relevantes: a definição de critérios concretos de desconsideração; o tratamento das penalidades; etc.

465 Ver resposta à pergunta 59 da entrevista ao final do livro.

9.5. O “Batismo” da Patologia é Essencial para o Debate sobre Planejamento Tributário

Outra questão que fizemos questão de enfatizar neste estudo é que o conceitualismo excessivo, típico da teoria tributária brasileira, não é um traço da obra de Marco Aurélio Greco.

O fato de o autor ter dado relevância a institutos como o abuso de direito e a fraude à lei gerou reações adversas por setores da doutrina pátria que entendem que os mesmos são inaplicáveis no âmbito do Direito Tributário.

Entretanto, essa categorização conceitual não é essencial na teoria de Greco. Pelo contrário, o autor ressalta a necessidade de se abandonar o excessivo conceitualismo para buscar nos fatos os elementos e características que orientarão o controle da legitimidade dos planejamentos tributários.

Essa debate conceitual é gerador de falsas controvérsias e cria um desperdício de energias, quando autores se dedicam a provar que o abuso de direito não é um critério válido para a desconsideração e requalificação de atos ou negócios jurídicos de Direito Privado em um nível conceitual, sem conseguir ver além dos conceitos. Como demonstramos, às vezes autores estão simplesmente chamando a mesma coisa por nomes diferentes.⁴⁶⁶

9.6. A Teoria de Marco Aurélio Greco Leva a um Controle dos Motivos Subjetivos da Prática do Ato ou Negócio Jurídico

Também encontramos críticas à teoria de Marco Aurélio no sentido de que ela resultaria em uma espécie de controle dos motivos, das razões subjetivas que levaram o contribuinte a praticar determinado ato ou negócio jurídico. Em parte tais críticas estão relacionadas à relevância atribuída aos motivos não tributários para a prática de tal ato ou negócio jurídico.

Mais uma vez parece-nos que as críticas partem de uma leitura equivocada da teoria do autor. Em momento algum Greco defende que o controle do

⁴⁶⁶ Ver os estudos em: ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

planejamento tributário deva levar em consideração as intenções e motivações subjetivas do contribuinte. Em outras palavras, a teoria de Marco Aurélio busca controlar a **boa-fé objetiva do contribuinte**, não a sua **boa-fé subjetiva**.

A falta de motivação não tributária só é relevante diante da artificialidade, da distorção da finalidade intrínseca, do perfil objetivo do ato ou negócio jurídico. Portanto, a falta de uma motivação não tributária não é, em si, um critério para a desconsideração e requalificação do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Pelo contrário, conforme sustentamos é a presença de uma motivação não tributária que pode legitimar um ato ou negócio jurídico que tenha distorcido sua causa típica.

Desta maneira, exigir uma motivação extratributária **não é o mesmo que divagar sobre as intenções** e motivos subjetivos **internos que levaram à decisão sobre a prática de um ato ou negócio jurídico**, é buscar uma razão não tributária para prática de um ato distorcendo sua causa típica.

9.7. Marco Aurélio Greco é um Autor Pró-Fisco

Minha filha mais velha, Julia, tem seis anos.⁴⁶⁷ Às vezes, quando ela me pega assistindo um filme, a primeira coisa que ela me pergunta é: “Pai, quem é o mau?” Esse é o mundo de uma criança, um mundo binário onde há heróis e vilões, bruxas e princesas, bons e maus. Mais vezes do que ela gostaria tenho que explicar que o filme não tem exatamente um bom e um mau, que todos os personagens têm algo de bom e algo de mau, afinal, a realidade muitas vezes é ambivalente.

Alguns setores da doutrina tributária brasileira têm este tipo de raciocínio binário, no sentido de que há autores pró-fisco e pró-contribuinte, os primeiros vistos como uma espécie de vilões e os segundos como os heróis de um conto de fadas tributário.

Por conta de suas posições a respeito do controle do planejamento tributário, Marco Aurélio Greco é por vezes apontado como um autor “pró-fisco”, já que sua teoria deu a base para muitas autuações fiscais e decisões do CARF contrárias às posições dos contribuintes.

⁴⁶⁷ Julia agora é uma adolescente de treze anos. Amanda, sua irmã caçula, tem os mesmos seis anos que Julia tinha quando me fez essa pergunta.

Mesmo se considerarmos apenas os seus aportes sobre o planejamento tributário, é difícil encaixar a obra de Greco nesse esquema binário. É certo que a fundamentação axiológica do autor diverge daquela dos que o criticam. Mas, como tivemos a chance de esclarecer, em termos práticos a distância entre as posições de Marco Aurélio e de outros autores, diante de casos concretos, tende a ser menor do que parece.⁴⁶⁸

De outro lado, se analisarmos as posições do autor sobre penalidades, por exemplo, veremos que dificilmente outro autor terá lições tão restritivas da competência sancionatória das autoridades fiscais como Greco.

A despeito desses comentários, não podemos perder de vista que estudos acadêmicos de Marco Aurélio Greco não se limitam, de maneira alguma, ao planejamento tributário. O autor tem uma produção que cobre temas variados, desde a substituição tributária do ICMS às contribuições. Qualquer análise do autor Marco Aurélio Greco que o qualifique como pró-fisco ou pró-contribuinte repetirá o erro da minha filha, adotando uma postura reducionista da complexidade da vida real que só é encontrada nos desenhos infantis.

⁴⁶⁸ Novamente, fazemos referência aos estudos em: ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

Conversas com Marco Aurélio Greco

PARTE 1: 22 DE AGOSTO DE 2018

PARTE 2: 24 de OUTUBRO DE 2018

PARTE 3: 05 DE DEZEMBRO DE 2018

PARTE 4: 24 DE MAIO DE 2022 / 29

E 30 DE SETEMBRO DE 2022

PARTE 1

- 1. Marco, eu queria começar voltando no tempo até a sua graduação em Direito em 1971, na PUC de São Paulo. Durante seu período na graduação, você já tinha alguma conexão com o Direito Tributário, ou o Direito Tributário apareceu na sua vida após o término da faculdade?**

Precisamos voltar um pouco mais no tempo para que você possa entender a minha trajetória, os temas que eu enfrento, ou a maneira como eu enfrento os temas. Temos que voltar a 1967. Neste ano eu entrei na faculdade. Ao mesmo tempo, trabalhei durante um ano e meio, com o meu irmão mais velho, Clemente, que era engenheiro mecânico formado pela Poli [*Escola Politécnica da Universidade de São Paulo*] onde era professor de termodinâmica. Até meados de 1968 trabalhei com ele, e praticamente todos os dias no fim da tarde, quando eu ia fazer o relatório do que tinha feito, nos sentávamos para conversar sobre outros temas.

A termodinâmica é um campo da engenharia que a **dinâmica** de fluidos e gases. Ou seja, o tema central é a análise de elementos em funcionamento. Então, o primeiro contato que eu tive com a dinâmica, foi a partir de uma visão não jurídica, pelas mãos deste meu irmão. Comecei a achar muito interessante ver as coisas funcionando. Também por meio deste meu irmão fui visitar uma série de indústrias. Aí peguei o gosto por estar perto da realidade. Meu primeiro ano de faculdade foi de manhã na Faculdade de Direito e à tarde no escritório de engenharia do Clemente. Essa experiência me marcou.

Outro ponto importante, agora mais de formação familiar. Meu pai sempre pautou nossa educação pela máxima de “se você tem que fazer alguma coisa, faça bem feito”. Então, procurei ser bom aluno em todas as disciplinas. Além disso, tive sorte com os meus professores. Por exemplo, tive por quatro anos como professor o Agostinho Alvim, que foi o autor do capítulo de obrigações do Código Civil. Quando começou o Direito Penal fui o melhor aluno da turma. No terceiro ano tive Direito Administrativo com o Bandeirinha [*Celso Antônio*

Bandeira de Mello]. Quando chega o Direito Tributário, com temas como obrigação, legalidade, tipicidade e ato administrativo, era tudo muito natural para mim.

2. E quem foi o seu professor de Direito Tributário na graduação?

Foi o Geraldo Ataliba. Se não me engano foi a primeira turma plena dele. Ele dava uma parte da matéria e o Bernardo Ribeiro de Moraes dava a outra. Foi no 4º ano da Faculdade e eu estava na turma da noite.

3. Como foi que você passou de aluno a assistente do Geraldo Ataliba?

No final de 1969, o Celso me convidou para ser seu monitor. Em 1970 eu tive Direito Tributário com o Geraldo. Quando chega agosto de 1970, o Geraldo estava montando o escritório dele, em casa. Por indicação do Celso Antônio, ele me convidou para ser seu auxiliar, para trabalhar com ele em sua casa. O Celso me indicou, e o Geraldo me convidou.

4. Então teve um tanto de destino nessa sua transição para o Direito Tributário? Sem este fato você talvez fosse administrativista.

Totalmente. Quase certamente sim. A tendência era seguir no Direito Administrativo. É por isso que, às vezes, em algumas questões eu enveredo pelo Direito Administrativo. A minha formação felizmente me permitiu transitar com tranquilidade pelo Direito Civil, pelo Penal e pelo Administrativo. Processo, no sentido das regras do procedimento, nunca me atraiu muito. O que sempre me atraiu foi o funcionamento das coisas, e o procedimento como o modo de ser das coisas.

5. E como foi esse período trabalhando com o Geraldo Ataliba?

Neste período, trabalhei com ele em sua casa. Claro que tinha bastante trabalho para fazer, cartas e pareceres para datilografar. Por exemplo, datilografei a primeira edição do *Hipótese de Incidência*.⁴⁶⁹ De tempos em tempos, ele parava para tomar um café e me chamava para conversar. Eu sabia de cor o seu modo de pensar.

⁴⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. (A última edição deste livro foi a seguinte: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 19ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2021).

6. Esta experiência com o Geraldo Ataliba foi o seu primeiro estágio?

Na verdade, não. Quando eu saí do escritório de engenharia, da metade de 1968 até meados de 1970, fiz estágio num escritório “clínica geral”. Éramos só o advogado [Alberto Souza Villela] e eu, e cuidávamos de absolutamente tudo. Ele atuava em qualquer área.

7. Você chegou a trabalhar na reitoria da PUC com o Geraldo Ataliba, não foi?

Isso aí. Em dezembro de 1972 o Geraldo foi indicado para ser reitor da PUC e me convidou para trabalhar com ele. Neste período, tornei-me seu chefe de gabinete na reitoria da universidade. Essa experiência me deu uma outra dimensão da atividade acadêmica, uma vez que pude ver o funcionamento da instituição por dentro, passando a ter contato com pessoas que não eram do Direito, que eram da Medicina, Matemática, Educação, etc. Isso foi me mostrando o que havia fora do Direito.

8. Nesse período você começou o mestrado ...

Em 1973, o Celso e o Geraldo criaram o curso de pós-graduação *stricto sensu* na PUC. O mestrado tinha duas disciplinas obrigatórias, que eram Filosofia e Teoria Geral do Direito. O professor de Filosofia era o Tércio [Sampaio Ferraz Júnior]. Nós tínhamos um semestre com o Tércio em Filosofia e um semestre de Teoria com o André Franco Montoro. Além dessas, fazíamos duas matérias da linha específica de tributário, uma disciplina de constitucional e outra de administrativo. Além de uma disciplina de Estudos de Problemas Brasileiros.

Então, neste período eu tive, por um lado, a reiteração e o aprofundamento da linha do Geraldo, de 1973 até meados de 1974. De outro lado, estava o Tércio, que dividia o curso em duas partes: uma parte expositiva, em que ele expunha a pragmática; e uma parte de seminário, em que dissecava a Teoria Pura do Direito de Kelsen, capítulo a capítulo, comparando com outro autor.

9. Nessa época você ainda não tinha inquietações em relação à linha mais formalista do Ataliba?

Não. Nesta época ainda não tinha. Talvez algum incômodo pelo que eu via na matéria do Tércio, na parte expositiva, que era a pragmática. Mas eu tinha um sentimento de que essas indagações, naquela época, tinham que ficar para depois. Nesse período, foi que essas inquietações me fizeram pensar em estudar na Itália.

10. E como foi esse período?

Em 1973 tive um daqueles impulsos que batem nos jovens de querer estudar fora. À época, o Geraldo me apoiou e decidi ir. Mandeí cartas para quatro professores italianos, e dois me responderam. O primeiro a me responder foi o Gian Antonio Micheli, que era o catedrático da Universidade de Roma La Sapienza.

Naquele ano, eu trabalhava como chefe de gabinete do Geraldo e fazia o mestrado também com ele. Veja, eu comecei a fazer a pós-graduação com o Ruy Barbosa Nogueira, já que a USP abriu o curso primeiro. Cheguei a fazer uma cadeira com o Ruy Barbosa, outra com o Dalmo Dallari, uma matéria com o Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Mas quando o Geraldo e o Celso abriram o curso na PUC, eu pensei, me desculpem, mas vou para a minha escola.

Eu tinha todas essas atribuições e um prazo para defender meu mestrado em 1974, para poder seguir para a Itália, e estudar com o Micheli. O que eu vi na matéria do Tércio me chamou a atenção, achei muito interessante, mas não me impactou naquele momento.

Como resultado do mestrado saiu então o *Norma Jurídica Tributária*,⁴⁷⁰ que é essencialmente formal, estrutural em último grau.

470 GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

11. Você diria que hoje, olhando para o *Norma Jurídica Tributária*, este seria um livro no qual você não se reconhece? O Marco Aurélio Greco de hoje se vê no texto desta primeira publicação?

Olha, acho que me vejo lá, sim. O eu de hoje é reconhecível neste texto. E está lá por quê? Se você pegar todos os meus textos, posso fazer todas as elucubrações que você possa imaginar, mas, no final, termino numa regra. Uma regra posta. De certa maneira, se você pensar bem, e essas qualificações têm sempre que ser utilizadas com cuidado, eu tenho muito de positivista, do verdadeiro positivista. Positivista no sentido de sempre retornar ao Direito Positivo, não no sentido de formalista. Mas tenho muito de positivista, até hoje. Lembre-se da Teoria Pura do Kelsen, ela tem duas partes: a estática e a dinâmica. A estática dá a estrutura. Olhando para a minha trajetória, foi o meu mestrado. Mas, na dinâmica, que é a produção da norma, é que nos distanciamos. Embora ele traga a ideia da moldura, quando chega a hora da criação da norma, ele diz que não é papel do jurista e delega a tarefa a outros.

Dentro dos meus estudos da dinâmica com o Tércio, veio essa percepção da criação das normas possíveis de acordo com a moldura. O órgão de aplicação do Direito certamente participa desse processo, mas não é só ele. Os intérpretes de uma maneira geral fazem parte deste processo. Então, a minha preocupação, enquanto intérprete, é uma preocupação de criação de normas jurídicas. Neste aspecto, se você quiser dizer que eu sou kelseniano, eu sou kelseniano. Mas não sou só isso. A dinâmica do Kelsen é muito rica, desde que lida como tem que ser lida.

12. É muito interessante este ponto. Mais adiante, quando debatermos mais a fundo seu livro *Planejamento Tributário*, vamos falar de solidariedade e seus pontos de partida ideológicos. Um aspecto que sempre me chamou a atenção foi o fato de você sempre voltar ao artigo 3º da Constituição Federal, sem apresentar uma perspectiva mais política dos seus pontos de partida. Pelo que você está falando, realmente o seu raciocínio tende sempre a se voltar para o Direito Positivo.

Sem dúvida alguma. Dentro dessa perspectiva positivista, voltada para o Direito Positivo, as minhas reflexões vão sempre orbitar e recair sobre uma norma posta.

13. Como o seu período na Itália impactou essa sua fase de formação?

Posso destacar três coisas deste meu período na Itália.

Primeiro, fui orientado pelo Gian Antonio Micheli. Quem era o Gian Antonio Micheli? Ele era um Professor de Direito Processual Civil, que migrou para o Direito Tributário, com um pensamento próximo ao do *[Enrico]* Allorio. O foco do Allorio era o processo tributário, o do Micheli era o processo da obrigação, vamos chamar assim. Se você pegar o livro dele,⁴⁷¹ não há um capítulo sobre a obrigação tributária. Ele tem um capítulo sobre situações jurídicas subjetivas, que são os átomos que vão formar a molécula da obrigação. Situações de direito, situações de dever, situações de ônus ou de responsabilidade. Aqui ele me dá um alerta. O seu foco não é a obrigação, seu foco é o que vem antes da obrigação. E a obrigação? Ela será formada mediante um processo, um encadeamento sucessivo de situações que vão se transmutando. Mas existirão inúmeras situações jurídicas relevantes para a aplicação da norma tributária que não configuram efetivas obrigações.

Quando fui para lá, os assistentes do Micheli eram fantásticos. O *[Augusto]* Fantozzi era assistente dele, o *[Franco]* Gallo, o *[Leonardo]* Perrone, o *[Andrea]* Fedele eram assistentes dele. Ou seja, gente pesadíssima do Direito Tributário eram assistentes. E ele me tratava muito bem, tanto que eu estudava no escritório dele. Quando cheguei lá, ele me perguntou o que eu queria estudar. Disse que queria estudar lançamento, que era um assunto popular na época. Ele então me indicou para ler um livro de licitação pública. Depois um livro sobre obrigações. Depois mandou ler outro sobre norma administrativa interna. Eu querendo estudar lançamento, e ele me passando essas leituras. Quando terminei, perguntei para ele: e agora? Ele me disse: “Agora, você já viu as grandes linhas. A da obrigação, a do procedimento e a do ato administrativo. Agora você volta para o seu país e aplica no seu Direito. Não existe uma cartilha. Pegue isso e construa à vista do seu Direito Positivo.”

471 Marco Aurélio Greco traduziu o curso de Micheli para o português. Ver: MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

O segundo ponto é que, naquele período, eu não estudei só Direito Tributário, fiz também um curso de aperfeiçoamento em Direito Administrativo, na própria La Sapienza, coordenado pelo Massimo Severo Giannini, que era o papa do Direito Administrativo à época e um administrativista procedimentalista. A Odete Medauar, por exemplo, cita o Massimo Severo Giannini. O Celso [Antônio Bandeira de Melo], muito raramente, porque ele não tem uma visão procedimentalista, ele tem uma visão do ato administrativo em si. Chamou muito a minha atenção o rol de disciplinas daquele curso. Tinha uma matéria sobre serviço público, outra sobre ato administrativo, mas tinha uma sobre turismo, outra sobre minas, urbanismo, ou seja, matérias substanciais, em que você estuda o Direito não pelas categorias, mas, sim, pelos problemas que surgem na vida.

Ao mesmo tempo, acontece o terceiro evento importante. Estamos em 1975. Neste mesmo período, o Tércio estava morando na Alemanha. Fui para lá e fiquei vários dias na casa dele. Não preciso dizer que foram dias de conversas filosóficas, em que eu contava o que o curso do Giannini estava tratando, o que o Micheli estava dizendo e ele retrucava que, filosoficamente, tinha tudo a ver com a pragmática e a tópica. Então eu acordei verdadeiramente para a pragmática, depois que fui instigado por um processualista tributarista e um procedimentalista administrativista. Aí juntei os três. Foi quando escrevi minha tese de doutorado;⁴⁷² retornei ao Brasil com ela praticamente escrita.

14. Mas quando você retornou e ingressou no doutorado, o seu orientador foi mais uma vez o Geraldo Ataliba. Essa mudança pela qual o seu pensamento passou no período italiano gerou algum conflito de ideias com ele nesta fase?

Efetivamente houve um distanciamento. Aliás, ele não participou da minha banca de defesa por entender que o orientador não deveria participar. Minha banca foi composta pelo Paulo [de Barros Carvalho], o [Alberto] Xavier, o Souto [Maior Borges], o Alcides [Jorge Costa], e o Eros [Roberto Grau].

⁴⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. (A última edição deste livro foi a seguinte: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007).

Mas veja, eu voltei defendendo uma certa linha de pensamento e, paralelamente, aconteceram outras duas coisas: academicamente, quando eu voltei, em 1975, o Tércio também voltou. Ele então me convidou para ser seu assistente na pós-graduação, para cuidar dos seminários da sua matéria. Ele fazia a parte expositiva, e eu a parte de seminários. Por outro lado, profissionalmente, fui trabalhar junto com o Renan Lotufo e o Eduardo Bottallo. Ficamos juntos durante cinco anos.

15. A partir de 1979 você começou a dar aulas na PUC. Mas fora do Direito Tributário ...

Depois que voltei da Itália cheguei a dar aulas de Tributário na graduação da qual me desliguei em 1978. De 1979 para a frente, pelas mãos do André Franco Montoro passei a ter uma disciplina minha de Teoria Geral do Direito na pós-graduação. Montei a minha disciplina, na parte expositiva, não mais em cima da teoria da norma, mas da teoria da decisão; e nos seminários, não mais Kelsen e mais alguém, coloquei o Bobbio no lugar do Kelsen.

16. O interessante é que são todos autores positivistas ...

Sim. Por isso eu disse que não deixei de ser positivista. Eu realmente tenho muito de kelseniano. Meu foco é o Direito Positivo.

17. O Hart não era um autor relevante nesses estudos?

Era, sim, mas na matéria do Tércio. Ele que tratava do Hart, como um dos autores que ele comparava ao Kelsen e eu também cheguei a usar o Hart.

18. Interessante que a sua produção acadêmica desta fase está muito focada na análise de tributos, com vários artigos sobre ICM por exemplo, distante da sua produção mais recente.

É verdade. Estava abordando temas que via no dia a dia principalmente.

19. Nesse período você seguia no escritório com o Renan Lotufo e o Eduardo Bottallo?

Continuava, mas entre 1977 e início dos anos 80 também tive uma experiência interessante fora do Direito Tributário. Em função da minha formação em direito administrativo, fui convidado para prestar uma consultoria no âmbito da Secretaria de Negócios Metropolitanos

aqui de São Paulo. Examinei questões ligadas a zoneamento industrial, proteção de mananciais, poluição, transportes metropolitanos, lixo, direito de construir, solo criado etc.⁴⁷³

Mas, em 1980 o escritório com o Renan e o Bottallo se desfez. Passei um breve período sozinho até que o Hamilton [Dias de Souza] me convidou para trabalhar com ele.

20. Quanto tempo você ficou com ele? Esse período foi o maior hiato na sua produção acadêmica ...

Foi nessa época que a minha advocacia tributária efetivamente começou. Com o Renan e o Bottallo eu cuidava de casos tributários, mas fazia muitas outras coisas; tinha uma grande atuação na área trabalhista, por exemplo. Comecei no escritório do Hamilton e do Leo [Krakowiak] em 1981 e fiquei até 1997.

21. Bastante tempo, foram 16 anos ...

Nos quais não publiquei praticamente nada. Em 1998, quando publiquei o livro *Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária*,⁴⁷⁴ eu já tinha saído do escritório.

Neste período do escritório aconteceu algo importante. Eu viajava muito e tinha o vício de passar em livrarias em todo lugar que ia. Comecei a perceber quais eram os lançamentos daquele momento. Visitei livrarias nos Estados Unidos, na França, na Itália, etc. Coincidentemente, principalmente na França e nos Estados Unidos, tinham ocorrido muitos lançamentos de obras do Dalai Lama, que tratavam de temas como compaixão, vida, etc. Eu li muito o Dalai Lama. Na verdade, li muita coisa. Li Freud, Alan Kardec, textos árabes, judaicos, mas não tinha lido o Dalai Lama. Quando comecei a ler os livros dele, comecei a correlacionar com muita coisa que meu irmão falava sobre equilíbrio,

473 Sobre esses temas, o autor publicou: GRECO, Marco Aurélio. *Disciplina Jurídica da Poluição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975; GRECO, Marco Aurélio; PAZZAGLINI FILHO, Marino. *Zoneamento Industrial em Áreas Críticas de Poluição*. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1981.

474 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

forças, etc. Então percebi que isso tinha tudo a ver, foi dessa época que surgiu o primeiro capítulo do *Contribuições*.⁴⁷⁵ Este primeiro capítulo tem muito de budismo. Eu chego a citar textos budistas nele.

22. Mas me explique, quando é que “vira a chave”? Quando você deixa para trás aquela influência inicial do Geraldo Ataliba para se aproximar do Marco Aurélio que publica o *Interpretação e o Contribuições*?

Isso aconteceu na Itália, ainda em meados da década de 70. Mas, entre “virar a chave” e materializar as ideias em um produto vai tempo. Aquelas ideias foram alcançar a maturidade em 2000, com a publicação do *Contribuições*, especialmente o primeiro capítulo, em que apresento toda a crítica ao pensamento científico, à postura perante a realidade etc.

23. E nesse período todo que você estava advogando, você não sentia falta de pôr essas ideias no papel?

A bem da verdade, durante este período as ideias ainda não estavam maduras. Esses pensamentos mais sofisticados levaram tempo para serem desenvolvidos. Além disso, a gente tem que considerar que às vezes não interessa tanto o que você fala, mas, sim, o que o outro entende. Então, se eu fosse, na década de 1980, apresentar essas ideias, muito provavelmente elas não teriam ecoado. Procurei, naquele período, primeiro amadurecer as ideias. Uma coisa é você perceber que a ideia é importante, outra é você transformá-la em algo dentro do seu pensamento, e uma terceira é gerar um fruto. São três etapas diferentes. Por outro lado, não acredito em impor as ideias. Minha pretensão é que o leitor chegue à ideia, e ele chega à ideia através de provocações. Gosto quando o leitor fica incomodado com as ideias, porque, se a pessoa fica incomodada, ela vai parar para pensar e formar a sua convicção. Eu não quero impor a minha.

24. E por que você decidiu parar de advogar?

Este período foi de uma advocacia muito, mas muito intensa. Tínhamos uma equipe pequena gerenciando milhares de processos, físicos. Parei porque aquele trabalho estava fazendo mal para mim, e já começava a sentir os reflexos na saúde. Além disso, meu plano sempre foi ter algo que fosse de uma advocacia (não contenciosa) absolutamente artesanal.

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

No ano anterior à minha saída, conversei com o Hamilton, e disse a ele que ia para casa, como realmente fui.

25. Foi uma transição fácil?

Olha, foi um drama, na verdade. Não levei nenhum cliente, nenhum processo, nenhum honorário pendente a receber. Foram três meses iniciais em casa em que o telefone não tocou, nem por engano.

26. E quando as coisas começaram a melhorar?

Eu fiz esse movimento em 1997. No ano anterior, tinha sido publicada a Lei Complementar nº 87. Eu estava em casa quando recebi uma ligação do Fugimi Yamashita, que era o dono da IOB. Ele me disse, “Vamos fazer um seminário sobre a Lei Complementar nº 87?” Eu aceitei. Daí ele disse, “Tem um tema que ninguém conhece bem, que é substituição tributária. Você fala sobre isso?” Eu disse, claro! Eu falaria sobre qualquer coisa. Aí que eu fui estudar substituição tributária na Lei Complementar nº 87.

O seminário foi um sucesso em São Paulo, e ele me convidou para repeti-lo fora de São Paulo. Fizemos Curitiba, Belo Horizonte, fizemos uma turnê pelo Brasil. Ao final, eu tinha as minhas anotações que acabaram resultando no livro sobre substituição tributária.⁴⁷⁶

27. Nós já estamos praticamente nos anos 2000 e uma coisa que me chama a atenção é que, aparentemente, nenhum dos grandes tributaristas da sua época de formação parece ter tido uma grande influência sobre você. É correta essa percepção? Quais teriam sido as grandes influências do Marco Aurélio Greco, ou, quem foram os Marco Aurélio Grecos, do Marco Aurélio Greco?

Acho que, no Brasil, apenas o Geraldo Ataliba, desde meus anos iniciais de formação até o início do doutorado. O Micheli e o Giannini sem dúvida alguma, mas no Brasil apenas o Geraldo, até um determinado momento. O Souto Maior Borges, àquela época, havia escrito apenas o livro sobre isenções. Embora ele posteriormente viesse a publicar

⁴⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998. (A última edição deste livro foi a seguinte: GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001).

alguns trabalhos nos quais identificaria uma certa sintonia, eu nunca tive uma influência grande dele. O Becker, eu li, mas a abordagem dele não repercutiu na minha produção. A visão dele ou a visão do Pontes de Miranda nele não influenciaram meu trabalho. A única influência tributária, realmente, foi o Geraldo.

Aqui é importante dizer uma coisa que eu até já escrevi. O Geraldo tinha preocupações substanciais. É que naquela época não era possível discuti-las. Naquela época, você não tinha como debater um controle finalístico sobre a aplicação da receita. Nem pensar! Como discutir desigualdade social num regime autoritário? Imagina! Não havia como falar sobre esses temas. A própria capacidade contributiva foi revogada na Emenda nº 18/65. Era objetividade ao último grau. Estávamos em um regime politicamente autoritário e sem condições de discutir visões substanciais. Nesse contexto, como você controla o exercício do poder? Pela forma. Então é o que escrevi em um artigo: aquela era a melhor doutrina possível para a época.⁴⁷⁷ O Geraldo morreu poucos anos após a entrada em vigor da Constituição de 1988. Eu tenho convicção de que se ele tivesse produzido por mais tempo, na vigência da nova Constituição, ele teria contribuído para um debate substancial.

28. E você tinha algum contato com tributaristas fora de São Paulo, que não faziam parte deste eixo da PUC?

Esporadicamente. Tive algum contato com o Gilberto de Ulhôa Canto. Mas o centro era dos juristas que transitavam na PUC, e por meio do Geraldo.

⁴⁷⁷ Ver: GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010; e GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011.

- 29. Voltando para nossa linha do tempo, estamos na década de 1990, o seu livro *Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária* é de 1998. Eu queria entender uma coisa: quando o planejamento tributário se apresentou como um tema para você? Olhando sua produção anterior, não identificamos este tema como uma preocupação da sua produção.**

Bom, desde a década de 1980 eu participava daqueles simpósios que o Ives [Gandra da Silva Martins] organizava. Depois ele organizou um curso de especialização de que eu também participei. Aí, ele perguntou se eu não queria fazer alguma coisa mais ampla. Achei boa a ideia e sugeri que fizéssemos um curso temático, que eu chamei na época de curso monográfico. Eram cursos de seis meses, estudando um único tema. Sempre no modelo, metade exposição e metade debate. Ele me deu liberdade para conceber o curso. Eu tinha que pensar em um tema e tive a ideia de falar de algo de que ninguém falava muito. O primeiro semestre foi sobre capacidade contributiva. O segundo, eu resolvi fazer sobre contribuições, que era um tema bastante novo. Então tive que pensar em mais um tema. Eu tinha quase duas décadas de experiência no escritório, tinha lido bastante doutrina estrangeira sobre a matéria e decidi: vou fazer um semestre sobre planejamento tributário.

- 30. Curioso é que você não tinha uma ideia antes, ou uma construção sobre o tema do planejamento tributário antes dessas aulas. É possível fazer uma vinculação causal entre o fato de que você tinha o curso para preparar e a produção que você desenvolveu sobre planejamento?**

Exatamente isso. A ideia surgiu porque eu ia dar o curso. Para o curso eu tive que fazer um roteiro, sistematizar as ideias. As aulas foram gravadas, então eu pude ouvir as gravações. Se você prestar atenção, o livro de 1998 é oral, a linguagem dele não é escrita. Eu tinha aquelas primeiras ideias, mas sentia que o texto era muito pequeno ainda. Mais ou menos na mesma época, eu participei de um congresso em Lisboa do ILADT [Instituto Latino-Americano de Direito Tributário] falando de interpretação. Então juntei os dois temas. Por isso que este livro de 1998 é sobre interpretação e planejamento tributário.

- 31. A impressão que tenho é que o livro de 1998 não encontrou ainda o espaço propício para o debate das ideias que estão ali. Mesmo que o tempo entre 1998 e 2004 (quando foi publicada a primeira edição do livro *Planejamento Tributário*) não seja longo, muita coisa aconteceu no início dos anos 2000. Foi isso mesmo? O livro de 1998 causou uma reação à época?**

Eu escrevi a primeira vez sobre o tema em um artigo sobre abuso de direito, publicado numa coletânea em homenagem ao Henry Tilbery.⁴⁷⁸ Quando este texto saiu publicado, eu recebi cartas de advogados contrariados. Recebi telefonemas de advogados dizendo que era um absurdo o que eu estava falando.

- 32. Mais ou menos o que acontece hoje quando você fala da responsabilização de intermediários ...**

Exatamente. Mas, basta olhar o que está acontecendo no mundo.

- 33. Interessante notar que os seus primeiros livros acabaram sendo consequência desses cursos que você ministrou ...**

Verdade. Primeiro veio o de interpretação e planejamento, depois o de contribuições, já mais maduro, em seguida o *Internet e Direito*,⁴⁷⁹ que surgiu de um semestre que organizei sobre o tema.

Uma coisa importante é que, a partir dos meus estudos na Itália, aperfeiçoados e amadurecidos pela visão budista, não consigo enxergar as coisas fora do seu tempo. Eu vejo o que acontece, inserindo dentro do tempo. Quando eu falo tempo, não é só o tempo da coisa, mas é o tempo em que a coisa está. Não sou historiador, portanto, não tenho grandes preocupações quanto ao passado. Tenho, sim, preocupações quanto ao futuro. Então, estou sempre procurando olhar para o futuro, para o novo, para o próximo tema. O que vem pela frente? Ah, o que vem por aí são as contribuições, é a *internet*, é o planejamento, etc.

478 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra de Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

479 GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

- 34. Acho que essa é exatamente a grande diferença entre você e a maioria dos autores. Normalmente estão olhando para trás, para os dogmas e realidades consolidadas no passado. Você, por outro lado, está olhando para frente, para o que pode ser relevante no futuro. Essas duas perspectivas de passado e futuro naturalmente se chocarão em alguns casos.**

Inevitavelmente. O que me movimenta é tentar identificar aquilo que está por acontecer.

- 35. Não tem também uma comichão, quando todo mundo está dizendo a mesma coisa, de testar esse senso comum teórico?**

Isso com certeza. Mas aí já é uma questão familiar. Vim de uma família italiana. Fala-se alto. Grita-se sem brigar. Seis irmãos, eu sendo o mais novo. Começa com a minha irmã mais velha, depois dois engenheiros, depois o Vicente,⁴⁸⁰ depois o Leonardo⁴⁸¹ e depois eu. Havia uma característica que meus pais imprimiram. Refeições sempre juntos, os oito, para conversar e debater. Nós tínhamos que nos defender, checando a nossa argumentação, mas também a do outro. Digamos que eu fui treinado na discussão, treinado na dialética. Eu não vou abrir a boca para passar vexame, da mesma maneira que o outro não vai falar o que bem entender, eu vou checar o que ele falar.

- 36. Por mais que você seja um dos acadêmicos mais influentes no Brasil, talvez o mais influente atualmente, mesmo depois de ter deixado o escritório você nunca voltou para a academia formal, no sentido de ter uma cadeira na universidade ...**

Tive a experiência da FGV de São Paulo que foi muito boa, mas, nunca tive essa preocupação de ter uma cadeira na universidade. Nunca tive. Já me criticaram por esta visão, dizendo que eu não formaria escola. Mas eu nunca tive preocupação em formar escola. Acho que quando há essa preocupação você acaba diminuindo o outro, e diminuindo a si mesmo. Você diminui o outro porque você o tolhe. Você se diminui

⁴⁸⁰ Vicente Greco Filho, Professor Titular aposentado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

⁴⁸¹ Leonardo Greco, Professor Titular aposentado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro e Professor Adjunto aposentado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

porque você se repete. Então, fico muito mais feliz de ver alguém que foi instigado a alguma produção, em qualquer sentido, concordando ou discordando, do que ver alguém que simplesmente me cita. Tudo bem, fico honrado de ter sido citado, referido. Mas melhor ainda quando a pessoa leva para adiante, quando as minhas ideias fazem o leitor desenvolver as suas.

Depois que saí do escritório, tive grupos de estudo sobre temas tributários aqui em São Paulo, no Rio de Janeiro, em Belo Horizonte e em Brasília. Atualmente, tenho um grupo em São Paulo que não é sobre tributário, mas sobre temas que considero mais importantes. Sobre ele podemos falar depois que conversarmos sobre o livro, pois é a parte do “futuro”.

PARTE 2

37. **Vamos começar retomando o debate sobre a ideologia na tributação. Quando você fala em ideologia e planejamento tributário e apresenta o seu próprio ponto de partida ideológico, não está tratando de uma ideologia política, nem de uma certa visão sobre o papel do Estado. A ideologia que você apresenta é uma espécie de ideologia filosófica. É isso?**

Um dos problemas da visão filosófica ocidental é imaginar que todas as coisas têm uma única explicação, que há um conceito chave que justifica, determina, impõe uma explicação, mas sempre partindo da ideia de **um**. Essa é a lógica da civilização ocidental. Por outro lado, a civilização oriental não se apoia no **um**, ela se apoia no **dois**. Ou seja, o ponto de apoio de tudo o que acontece, de tudo o que se faz, é uma dualidade, e não uma unidade.

O que você vê na figura do Yin e do Yang? O fundamento é dual, um branco nítido com uma pinta preta, e um preto nítido com uma pinta branca.

Você pode perguntar, “mas em que isso altera a conversa”? Ora, muda a conversa, e muito! Na visão ocidental, você tem uma resposta. Se você tem **uma** resposta, terá sempre **uma** verdade, sim ou não. Por outro lado, se você tem por fundamento uma dualidade, a resposta são pontos de equilíbrio, de mais ou de menos. A figura do Yin e do Yang não é uma linha reta que divide duas metades. Ela é uma linha curva. Portanto, conforme a posição que você olha, há mais preto e menos branco, ou o contrário.

38. **Isso é muito interessante. Eu já tinha entendido, pela nossa conversa anterior, que o seu ponto de partida ideológico é, na verdade, a busca pelo equilíbrio. Estou certo?**

É isso mesmo! Vamos pôr mais um ingrediente, porque isso é importante. Eu vou colocá-lo solto, mas certamente vamos perceber como ele se integra nessa discussão.

Nós temos que entender que fazemos parte do universo. No universo, só existem duas características constantes: a energia e a harmonia. Você pode ter uma explosão solar, com uma manifestação absurda de energia, e o sistema continuará funcionando em harmonia. Quais são as decorrências da energia e da harmonia? A decorrência da energia é a mudança. Já a decorrência da harmonia é o equilíbrio. Então o universo é feito dessas duas constantes: mudança constante e equilíbrio constante.

Por vezes me perguntam: Marco, em alguns casos você é revolucionário, e em outros, conservador. Claro! Às vezes eu estou no vetor da energia, da mudança, mas às vezes eu estou no vetor do equilíbrio. Você não pode ter só mudança. Só mudança, só energia descontrolada, é caos. Você também não pode ser só equilíbrio. Do contrário, você fica estático, congelado e para de viver, pois vida é mudança.

Portanto, na minha posição, o fundamento é dual e, o modo de viver neste universo é através de um *mix* de mudança e equilíbrio.

- 39. Neste caso, ao buscar o equilíbrio, considerando que o senso comum teórico tributário brasileiro sempre foi enviesado para o lado protetivo, houve uma percepção de hipervalorização de princípios como a solidariedade, quando, em verdade, você estava buscando que esses valores tivessem também seu lugar à mesa.**

Isso sem dúvida. Eu defendo a solidariedade assim como defendo a legalidade. Por isso, dentro das fases do desenvolvimento teórico do debate sobre planejamento tributário, a terceira é a da liberdade **com** capacidade contributiva. Não é a liberdade salvo a capacidade contributiva.

- 40. Esse seu equilíbrio aparece quando você analisa o que acontece numa situação de dúvida sobre a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, numa situação de “empate”.**

Eu acho que se colocarmos em patamares, em camadas, a capacidade contributiva vem antes do empate. Ela vem para iluminar a situação e enriquecer a interpretação da norma. Mas se mesmo assim empatar, serei pela liberdade.

Dentro desses patamares, o primeiro sempre foi a liberdade. Eu digo não, não é só a liberdade. É também a solidariedade, a capacidade contributiva. Mas se ainda assim houver empate, prevalecerá a liberdade.

Nós temos que ter muito cuidado com os rótulos, com a terminologia. Quando você põe um rótulo, você catalisa no interlocutor um conjunto de ideias que não são necessariamente iguais às suas. Um autor diz que só aceita desconsideração quando há simulação. Mas o que ele entende por simulação? Olhando situações concretas ele pode dizer que não aceita a estrutura A, a B e a C. No final, a posição pode ser muito próxima da minha, mas pelo rótulo seria completamente diferente.

Isso nos leva ao que falávamos antes. Essa ideia de buscar um conceito de simulação uno, essencialista e ontológico é reflexo de um tipo de pensamento científico que parte do **um** como quem tem uma chave. Como se para todo o conhecimento, houvesse apenas uma chave.

Se você parte do **um**, o diálogo se transforma em sim ou não, certo ou errado. Se o diálogo parte do **dois**, e do **dois** do Yin e Yang, que é uma curva, você passa a ter uma possibilidade dentro de uma gradação. Em qualquer posição que você estiver na figura, estará mais branco ou mais preto, mas sem perder a dupla fundamentação.

41. Antes de entrarmos nas discussões sobre o livro *Planejamento Tributário*, eu queria conversar sobre algumas coisas do livro sobre contribuições ...

Esse livro é de 2000. Eu gosto principalmente do primeiro capítulo; adoro o primeiro capítulo ...

42. O primeiro capítulo é fantástico, ele podia ser o primeiro capítulo de qualquer livro sobre Direito Tributário ...

Ele foi o último a ser escrito. Eu já tinha o livro inteirinho pronto, só sobre contribuições. Aí, vendo os capítulos prontos eu pensei “ninguém vai entender, eu preciso colocar um capítulo inicial”. Nele eu coloquei tudo o que eu achava que tinha que ser dito para a compreensão do livro.

43. Esse primeiro capítulo tem uma interseção importante com o planejamento. Sempre que um aluno meu faz referência a uma “nova legalidade”, normalmente eu respondo “a legalidade sempre foi essa, ela não é nova em si, mas em relação a uma certa doutrina que se fez acreditar única”. Muito da rejeição ao que defendemos vem de uma visão de mundo em que as circunstâncias da vida seriam certas e seguras. Eu normalmente argumento que não estou defendendo a insegurança e a complexidade, estou reconhecendo-as. Um dos pontos que você trabalha muito bem neste primeiro capítulo do *Contribuições* é este papel da incerteza e da insegurança, e como lidar com elas. Este é um tema central no debate do planejamento tributário.

Bem posto. De onde veio esse primeiro capítulo? Eu tinha lido muita coisa sobre teoria do caos, que é uma evolução dentro da ciência física, que vem de Newton, Einstein, Heisenberg, Prigogine. Eu tinha lido muito do Prigogine. Ele tem alguns textos muito interessantes. O Prigogine queria ser pianista e acabou sendo um grande químico. Ele era um humanista, tinha corpo de ciências exatas, mas alma de ciências humanas. Naquele momento em que escrevi este primeiro capítulo eu estava muito influenciado pelo Prigogine. Não que eu não continue, mas naquela época ainda não tinha constatado aquilo que falei no começo da conversa sobre a dualidade energia / harmonia.

Se você perguntar, “é tudo inseguro?”. Pelo lado da energia, sim. Energia é mudança constante. Mudança constante significa que o amanhã será diferente do hoje. O hoje é diferente do ontem, o amanhã será diferente do hoje e assim por diante. Então, sempre haverá um vetor de insegurança. Mas você também tem que ter o outro vetor, que é o vetor da harmonia, do equilíbrio.

Depois dessas leituras do Prigogine, fiz outras leituras recentes que confirmaram uma outra sensação que eu tinha e que não apareceu neste capítulo 1, nem no restante do livro sobre contribuições: a vida não é feita só de vetores. Vetor da mudança, vetor do equilíbrio, vetor da alteração, vetor da constância. Este é um ponto muito importante. Mas, a vida é feita também de “atratores”.

A ideia de vetor enxerga a física clássica. Você tem uma partícula aqui que sofre uma determinada força e vai numa direção. Se ela sofre forças em direções diferentes, então ela vai seguir numa resultante. Vetores.

Além de vetores, existem “atratores”. Isso aparece num texto de um matemático francês chamado Poincaré, citado pelo Prigogine. A física clássica dizia que sabendo a trajetória e a velocidade de determinada partícula você determinaria **o ponto** onde ela chegaria após um determinado tempo. O Poincaré disse que não. Olhando só os vetores você não conseguirá dizer **o ponto** onde ela vai chegar, porque à medida que ela anda, e eu vou usar uma expressão que não está no texto dele, ela é “seduzida” por certas nuances, e é puxada, não impulsionada, para cá ou para lá. A soma de vetores e “atratores” faz com que você, embora saiba qual o seu ponto de partida e quais forças influenciam este ponto de partida, saiba, no máximo, a área onde vai chegar, mas não o ponto.

Isso tem tudo a ver com a análise da jurisprudência, por exemplo. Que a jurisprudência é pressionada pelos vetores ninguém tem dúvida. Que ela é “seduzida”, e que a cada momento da história, ela é “seduzida” por valores diferentes, também não. Em um momento ela é “seduzida” pelos direitos fundamentais, em outro pela isonomia, em outro pela segurança. Ela é impulsionada, mas também “seduzida” e atraída.

Assim, se você tomar um tema qualquer, e tentar entender para onde vai se direcionar o Poder Judiciário, você poderá dizer que ele vai mais ou menos por ali, que vai chegar naquela área, mas não saberá exatamente aonde ele vai chegar.

Por isso eu insisto: o processo não é um processo de dedução, é um processo de construção. Assim, quem muda o direito é o advogado. O juiz é caixa de ressonância.

44. Outro tema interessante, que você aborda no primeiro capítulo do *Contribuições*, é o papel da doutrina. Ela não tem sido um vetor de mudança no Direito Tributário.

Penso que isso é decorrência de ela ter sido construída na época do Estado autoritário. Você não sabe o que era viver naquele período.

Eu vivenciei. Não havia condições de desenvolver uma doutrina que falasse em direitos fundamentais e em valores humanos e sociais.

45. Essa avaliação seria válida ainda hoje? Não há também uma indução naquele que escreve sobre Direito Tributário no Brasil a apresentar uma visão parcial das questões fiscais em sua produção?

Veja, em 2002 eu estava em Gênova, para o Congresso Internacional de celebração dos 70 anos da Revista de Direito e Prática Tributária que foi fundada pelo Antonio Uckmar e era dirigida na ocasião pelo Victor Uckmar. Todos os autores italianos que estão nas nossas prateleiras estavam lá, e eu fui como audiência. Estava assistindo uma palestra do Enrico de Mita, titular da Católica de Milão, em que ele fez uma análise da jurisprudência da Corte Constitucional italiana. Ele dizia que a Corte Constitucional italiana só gerava insegurança. “No acórdão número tal ela diz que isso é isso, depois em outro, que aquilo é aquilo, em um terceiro diz que isso é aquilo”. Eu fiquei olhando e pensando “eu conheço essas idas e vindas”. Esse é o perfil do que vemos de insegurança na jurisprudência. Flutuação, uso das mesmas palavras para ideias ou realidades diferentes, mudança de posição. Tudo isso ele relatou e terminou com a seguinte frase. “Agora cabe à doutrina”. Então ele disse algo que não está no texto publicado. Com as minhas palavras, foi o seguinte: “Estamos numa reunião de tributaristas, vocês sabem de quem é a culpa de a jurisprudência ser insegura, flutuar, mudar de opinião? A culpa é nossa. Porque a doutrina tributária tem uma característica: o jovem profissional competente é rapidamente cooptado pelo mercado, e ele para de produzir doutrina independente para produzir doutrina para o contribuinte. E quando o judiciário só lê a doutrina de um lado, é como um trem sem bitola. Ele olha para o outro lado e faz o que ele bem entende. Ele não tem limite, ele não tem parâmetro”.

Esse é um problema que ele identificou na doutrina tributária italiana. A sedução dos resultados que a advocacia tributária proporciona.

- 46. Fazendo agora uma ponte entre o *Contribuições* e o livro do *Planejamento Tributário*, queria ouvir de você sobre o papel da finalidade, da teleologia, na sua obra, o que o leva a falar em legalidade de fins. Você defende que sua teoria sobre limites do planejamento tributário não é uma forma de interpretação econômica, com o que eu concordo. Mas pensando na interpretação das regras de atribuição de competência, essa legalidade de fins não seria uma espécie de interpretação econômica? A leitura que eu faço do que você diz é que, de certo modo, se o fim da regra impositiva está presente no fato econômico, não interessam muito as questões de conceito. Não sei se está correta essa leitura.**

Está certo. Isso tem tudo a ver, por exemplo, com a ADI 1.945, sobre a tributação do *download* de *software*. É interessante porque naquele texto eles discutem muito a parte técnica, mas tem um trechinho do voto do Carlos Brito em que ele diz que nós temos que ter uma visão heraclitiana do Direito. Trata-se do Heráclito de Éfeso, aquele filósofo grego que diz que nunca passamos duas vezes pelo mesmo rio. É isso mesmo. Isto está ligado à ideia de legalidade de fins. Quando o ordenamento imputa ao administrador uma diretriz positiva para atingir um certo objetivo, ele estabelece uma legalidade de fins.

- 47. Mas quando você tem que interpretar o fim, não é um conceito que enclausura uma realidade. É simplesmente uma realidade. Ou seja, identificada a finalidade que seria o vetor da incidência, haveria tributação.**

Mas não é só essa ideia de que identificação do vetor de incidência como finalidade. Você tem também os atratores dessa finalidade, os mecanismos de harmonização.

- 48. Um tema que talvez nos ajude a entender melhor este ponto é a sua visão sobre a tributação por analogia. Eu argumento, no texto, que você, teoricamente, é a favor da tributação por analogia. Sempre que você a nega, diz que a nega porque há a regra explícita no CTN que a veta. Não me parece que você tenha uma negação ontológica à utilização da analogia como forma de incidência.**

Este é um ponto delicado. Eu certamente não sou um positivista que começa olhando para a norma. A exposição pode até começar pela

norma e acabar numa norma, mas a análise é mais abrangente do que isso. A análise de um caso começa pelo fato. A exposição da análise começa numa norma e termina numa norma, até porque é importante ter uma norma (texto) de direito positivo para apoiar a conclusão.

Temos que entender que o ser humano raciocina analogicamente. Por que você sabe que isto que está à sua frente é um copo? Você sabe que isso é um copo, porque você já viu milhares de copos, porque serve para pôr um líquido, porque a forma é compatível. Mas você nunca tinha visto **este** copo. Você chega à conclusão de que é um copo a partir da sua bagagem analógica, que lhe diz que isso é um copo.

Isso leva a uma discussão sobre compreensão da realidade, sobre como você vai posicionar a analogia. Porque você pode colocar a analogia antes, no processo de identificação ou de construção do conceito a que você vai aplicar o objeto, ou você pode colocá-la depois.

Posso dizer “isto é um copo, mas vou tributar como jarra, porque os dois comportam água”. São dois momentos. Este segundo, “vou tributar a jarra como copo” está vedado pelo artigo 108 do CTN. Agora, este processo anterior, da identificação do fato, do raciocínio por aproximações, isso é inevitável.

49. E sem o artigo 108 do CTN? Seria possível tributar a jarra por carregar água como o copo?

Se o tributo que eu estiver considerando for um tributo que vise, e aqui vem novamente a finalidade, se for um tributo que vise tributar os meios que comportam água, embora tenha dito copo, tem que incidir sobre a jarra também. Isso sem o artigo 108 do CTN.

50. Essa discussão vai aparecer de forma latente em sua posição nos debates sobre a tributação da economia digital.

Isso mesmo. Todo mundo vem e diz, “este fato é novo e não é tributável, está fora da competência, tem que mudar a lista de serviços”. Não é tudo que for novo que estará fora da competência! Por exemplo, o que fazem as empresas de *streaming* que disponibilizam filmes? Diversão pública ou serviço de entretenimento, ora. Sempre esteve na lista.

Não precisava alterar nada. Quando se fica numa visão conceitualista fechada, criam-se problemas e dúvidas formais, que não existem se você considerar o fim da norma.

- 51. Agora, esse debate, que é muito relevante da perspectiva da delimitação de competência, é menos impactante no campo do planejamento tributário. Afinal, a discussão aqui é muito mais fática do que conceitual. Todos os autores que criticam a sua posição falam em legalidade e tipicidade, mas, em verdade, esses temas são secundários no planejamento tributário, não?**

Realmente, a questão central do planejamento tributário é de interpretação do fato, e não da lei. Para mim, toda discussão do planejamento tributário centra-se no fato. E onde está o fato? Por exemplo, peguemos essa discussão da redução de capital da pessoa jurídica para a pessoa física. Está na lei que é possível fazer? Sim, está na lei, até aí não há dúvida. É questionável? Depende. É o fato que vai explicar. Se você tem um início de negociação pela jurídica, tem um tratamento, se você tem a negociação pela física, o tratamento é outro.

Olhe uma coisa interessante. Em quase todos os casos que analisei para dar um parecer, o advogado acabou descobrindo provas que ele não tinha. Não estou falando de argumentos, mas de provas. Por que? Porque meu foco está nos fatos. As perguntas que faço orientam a análise para os fatos. O segredo sempre está em garimpar o fato. Apreendi com um amigo: documento você lê do timbre até a última coisa escrita no papel. Porque ele representa o fato. Mas o fato não se reduz aos documentos.

Agora, ao analisar o fato, o processo mental é analógico. Afinal, o ser humano conhece um número limitado de objetos. Ele não conhece todos. A partir do número limitado de objetos que conhece, ele analisa e identifica os outros.

52. Isso nos leva àquele tema do mapa mental, de que você falou na Uerj no início deste ano ...

Isso. Esta ideia está num livro em coautoria de quatro estudiosos,⁴⁸² no qual expõem sua posição de que o ponto de referência do raciocínio humano é o mapa mental. Eles relatam um teste feito numa universidade americana. Deram para um grupo de alunos uma folha de papel em branco e pediram para desenharem o *campus* da universidade. Ou seja, uma realidade objetiva. Resultado: cada aluno fez um desenho diferente. Chamaram os alunos para rever os desenhos. Perguntaram ao primeiro “esse desenho que tem esse prédio grande e este jardim, o que é? Por que você fez desse jeito?” O aluno disse, “ahhh, é porque eu trabalho no laboratório, que fica neste prédio”. Chamaram outro cujo desenho tinha um estacionamento grande e uns prédios pequenos e fizeram a mesma pergunta. O aluno respondeu “eu venho de carro, a primeira coisa que vejo é o estacionamento”. Foi por aí em diante. Cada aluno desenhou algo que refletia a sua experiência pessoal com o *campus*. A conclusão a que se chegou é que o *campus* não era um objeto físico, mas uma construção mental. O que é um mapa? Um mapa é um desenho abstrato que capta as características mais importantes daquela realidade geográfica. Ele não pega tudo, porque se pegar tudo ele não será mais mapa, será a realidade. Por isso tenho uma preocupação enorme com os rótulos; quando você usa uma palavra você chama o mapa mental associado àquela palavra, que não é necessariamente igual ao seu.

53. Isso nos leva diretamente ao debate das patologias, que gera toda a confusão exatamente pelo mapa mental de cada autor. Podemos começar por debater a relevância do Código Civil neste contexto. Você vai acabar buscando fundamento no Código Civil para a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte ...

Quando olhamos a edição do Código Civil de 2002 e da Lei Complementar nº 104 em 2001, identificamos vetores paralelos que vão na mesma direção. São mudanças da forma de ver o Direito. O que é importante

⁴⁸² O livro referido por Marco Aurélio é: LASZLO, Ervin; ARTIGIANI, Robert; CSANYI, Vilmos; COMBS, Allan. *Changing Visions. Human Cognitive Maps: Past, Present, and Future*. Connecticut: Praeger, 1996.

é que a diretriz filosófica do Código Civil foi dada pelo Miguel Reale, e vamos lembrar que a visão dele é fato, valor e da tensão fato-valorativa é que nasce a norma. Naturalmente que não houve uma coordenação legislativa entre as duas leis, mas são vetores que correm paralelamente.

54. Uma questão que eu tenho alguma dificuldade de conciliar, no Código Civil, é a caracterização do abuso de direito como um ato ilícito, que poderia acabar transformando o planejamento tributário ilegítimo em evasão.

Veja que o problema, mais uma vez, está no mapa mental, nos rótulos. Vamos falar do abuso de direito. Por que o Código Civil? Para mim ele foi muito importante para despertar certos temas. Escrevi aquele primeiro livro em 1998, que era o embrião de uma série de ideias essencialmente teóricas. Depois eu fiz a primeira edição do *Planejamento Tributário*, em 2004. Entre 1998 e 2004, veio o Código Civil que balançou tudo. Você não tinha previsão legislativa explícita de abuso de direito, de fraude à lei, e o Código Civil deu um “banho de positivação”, vamos dizer assim. Naquele momento eu pensei que não podia ignorar aquela positivação. Não podia fazer uma doutrina sobre o tema sem considerar o que o Código Civil tratava.

No planejamento tributário debate-se muito a manipulação de estruturas, de formas jurídicas. Isso, para mim, não caracteriza necessariamente o abuso de direito do Código Civil. Para essas situações de manipulação de estruturas você pode chegar à solução de que você tem o imposto, mas não tem a multa. No abuso de direito típico, o Código Civil definiu como ilícito. Se eu faço uma operação que viola regras do BACEN ou da CVM, eu digo que fiz um planejamento tributário legítimo? Não, de maneira nenhuma.

55. Mas então, em uma situação de ilegitimidade típica de um planejamento questionável, de manipulação de formas, isso não seria um abuso de direito na sua formulação ...

Correto, e obrigado pela pergunta porque vai permitir que eu deixe claras algumas ideias. Para mim, o abuso de direito típico desconsidera alguma regra de Direito Privado. Quando isso não ocorre, nós caímos em um novo rótulo que é a manipulação de estruturas e formas. Isso

não é abuso de direito na minha teoria. Para mim o abuso de direito não está relacionado à liberdade de auto-organização.

Quando eu falo em abuso de direito, estou supondo que haja um direito subjetivo caracterizado. Quando trato deste tema tenho na cabeça uma distinção feita pelo Santi Romano das situações jurídicas ativas e passivas. Ele distingue, nas ativas, poder e direito, e nas passivas, dever e *obbligo*, que é uma palavra que não tem tradução clara em português.

Quando falo em abuso de direito, tenho de ter um direito subjetivo mesmo, e não mera formalidade. Veja que o exemplo clássico é o da purgação da mora que é um direito atribuído ao inquilino no artigo tal da lei qual. O exercício deste direito é que pode ser abusivo. Quando se fala em “direito” de auto-organização, acho que surge uma confusão conceitual. Eu tenho o poder ou a faculdade de auto-organização, no exercício deste poder de me auto-organizar, produzo relações que têm entre os seus componentes situações subjetivas de direito. Então, quando uso o poder de construir estruturas, não estou propriamente, tecnicamente, agindo com abuso de direito. Posso ter desvio de poder, posso ter desvio de finalidade. Mas não um abuso de direito em sentido técnico como o adotado pelo Código Civil.

56. Nessa linha, as situações de verdadeiro abuso de direito são muito restritas ...

Certamente, são muito restritas. Enquanto a manipulação de estruturas é a que normalmente gera os questionamentos por parte do fisco. Essa manipulação de estruturas não é abuso de direito, portanto, só excepcionalmente poderá ser considerada ato ilícito.

57. Então é possível dizer que muitas vezes quando usam a expressão abuso de direito, fazendo referência ao seu livro, não estão refletindo bem o seu pensamento ...

Em várias situações vejo a fiscalização, a DRJ, o próprio CARF alegar a existência de abuso de direito quando, para mim, abuso de direito não há. Pode haver manipulação de estruturas, mas não abuso de direito, não ato ilícito. Aliás, basta lembrar que a fraude à lei é um tipo de manipulação, mas não é ilícito.

58. Outro tema que me parece mal compreendido por muita gente é a capacidade contributiva positiva. Quando olho os casos concretos e mesmo a literatura, fico com a impressão de que ela se tornou mais um fundamento axiológico da Segunda Fase do que a base de algo independente, que seria a Terceira Fase. Ou seja, mais um fundamento axiológico da releitura das patologias. Não me parece que esse seja seu propósito. A capacidade contributiva positiva está inserida mesmo na Terceira Fase. Queria entender melhor este ponto, e qual seria o escopo desta Terceira Fase ...

Realmente, para a Segunda Fase, no debate sobre patologias, o princípio da capacidade contributiva positiva não é necessário. Esse desenho de “fases” é didático e não necessariamente temporal. São fases do debate, fases do diálogo, fases do raciocínio.

E você me pergunta, “por que você cogita a desconsideração de algo que o contribuinte fez quando não há uma patologia clássica? Para que serve essa Terceira Fase, da capacidade contributiva positiva?” Ela ainda vai aparecer na construção do fato, no sentido de entender o fato a partir da finalidade das regras de incidência. Por exemplo, como a legislação do Imposto de Renda poderia se formular? Para mim, a incidência do Imposto de Renda se resume a duas palavras: ganhou, pagou. O resto é para saber quanto ganhou e quanto tem que pagar. Mas, a rigor, é isso. Quando analiso um caso de Imposto de Renda tenho essa ideia na cabeça. Ganhou? Se você ganhou, você vai ter que pagar, dentro das balizas dadas pela lei (volta à legalidade).

Então, se eu tenho um planejamento tributário que passou pela Primeira e pela Segunda Fase, e ainda assim tenho um “ganhou”, vem a capacidade contributiva positiva — quando estou vendo que ele “ganhou”, apesar de não ter ilicitude, apesar de não ter patologia.

Pode ser que nesse “ganhou” da capacidade contributiva positiva *versus* legalidade haja um “empate”. Nesse caso, para mim prevalece a liberdade.

- 59. É impressionante que a maioria dos autores foca suas críticas nesta questão da capacidade contributiva positiva quando, na verdade, ela está vinculada à Terceira Fase e não à Segunda Fase, e o controle que está acontecendo hoje está na Segunda Fase, que prescinde dela ...**

Se você olhar do lado do contribuinte, o tema principal certamente é a patologia. Se você olhar do lado do fisco, ela só passará a ser relevante se você não conseguir mostrar uma patologia. O espaço propício para o debate da capacidade contributiva positiva seria depois que você tivesse superado as patologias e constatasse, dentro do binômio ganhou/pagou, que alguém teria ganho. É nesse cenário que faz sentido discutir capacidade contributiva positiva — somente depois de você passar pelas patologias que prescindem da capacidade contributiva positiva para serem reconhecidas.

- 60. Por isso você vincula o debate da capacidade contributiva positiva ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ...**

Isso mesmo. Para mim, o parágrafo único do artigo 116 veio para esta Terceira Fase e, por isso, tem que regulamentar para que seja aplicado. Por outro lado, para desconsiderar um ato ou um negócio jurídico com base nas patologias clássicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é prescindível.

PARTE 3

61. Pensando em termos de futuro, você acha que uma mudança de postura na condução econômica do País pode ter algum reflexo nesse debate sobre planejamento tributário?

Eu penso que não. O debate já amadureceu, até da perspectiva dos contribuintes. Além disso, há um acervo de casos, de decisões. Não acho que a evolução que vimos neste campo nos últimos anos seja reversível.

62. Há algum aspecto que você acha que ainda não foi absorvido?

Acho que falta uma percepção mais clara de que planejamento tributário hoje não é uma questão conceitual, é uma questão fática. Nós temos que entender os fatos e a partir deles vamos encontrar as respostas.

Outro aspecto importantíssimo que ainda não foi debatido com a profundidade necessária é o tratamento das multas. O modelo do Código Tributário Nacional para a aplicação de penalidades é completamente diferente do que vemos na prática.

Uma questão que já aparece nas discussões administrativas, e que tem que ser discutida, é a possibilidade de mudança de enquadramento, ou seja, se pode haver, no curso do processo administrativo, mudança de enquadramento legal da conduta realizada. Eu entendo que é possível. Parto, inclusive, do Código de Processo Penal, já que no processo penal é possível fazer uma mudança de enquadramento sem que se altere o conjunto de fatos sobre os quais é necessária a decisão. Ora, se é possível fazer isso num processo em que se discute a liberdade individual, por que não seria possível fazer isso num processo tributário? Espera-se uma proteção maior para o patrimônio do que para a liberdade?

Acho que hoje a discussão tem que estar madura para debater essas questões. Não podemos mais ficar presos a debates essencialmente teóricos.

Aliás, Sergio, depois de todas essas nossas conversas, eu é que quero te fazer uma pergunta: qual você considera o ponto principal do meu livro *Planejamento Tributário*?

- 63. Eu comecei pensando que era a capacidade contributiva positiva, mas já percebi que definitivamente não é. Inicialmente eu tinha caído no mesmo erro da grande parte das pessoas que leram – ou não leram, mas comentam – o seu livro, de supervalorizar a capacidade contributiva positiva. Agora percebo que isso é um erro, não é?**

Você está certíssimo. Para mim, a parte mais importante do livro é a dedicatória. É a primeira mensagem que passo ao leitor. Além do amor pela Milene,⁴⁸³ a dedicatória é a expressão de que o convívio com ela fez com que eu me tornasse uma pessoa melhor e que três temas fundamentais ganhassem relevo na minha vida: harmonia, natureza e ser humano. Por trás de toda esta nossa conversa há, também, uma questão ligada ao belo. Tudo que fizemos há de ter uma beleza. Não uma beleza estética formal. Mas a beleza da sintonia, do equilíbrio, da harmonia. Por isso, além de tudo, é preciso re-humanizar o direito tributário para recolocar o ser humano no centro do debate. A capacidade contributiva positiva pode ter se tornado controvertida, mas definitivamente não é o tema central do livro.

- 64. Eu percebi isso durante a elaboração deste livro. Confesso que não tinha notado antes. O quão secundária é a capacidade contributiva positiva para o debate do planejamento tributário que está posto hoje. Se eliminamos toda a discussão sobre ela do livro o debate atual segue igual ...**

Exatamente. O debate atual segue igual e prescinde da discussão sobre a capacidade contributiva positiva, que vai aparecer só na Terceira Fase.

A questão central do livro é a harmonia, mas não uma harmonia estática. É uma harmonia dinâmica, onde aparece como ideia chave a noção de evolução. Foi ela que me levou à ideia de racionalidade da adequação, que trabalhei recentemente.⁴⁸⁴

483 Esposa de Marco Aurélio Greco. Ela além de advogada é bióloga.

484 GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

Cheguei na racionalidade da adequação conversando com a Milene, ouvindo o que ela diz, aprendendo o que consegui aprender de tudo que ela me disse e, também, lendo textos de outras áreas. Esta forma de raciocinar não é consequencialismo, que seria ponderar os efeitos que aquela decisão pode gerar no futuro e trazer tais efeitos para uma consideração no presente momento. A racionalidade da adequação não é isso. Ela está dentro de uma ideia de evolução numa visão pós-darwiniana. A ideia é que quem sobrevive não é o mais forte, não é o mais veloz, quem sobrevive é o mais adaptado. Adaptado não ao hoje, mas ao amanhã.

Assim, quando se fala em racionalidade da adequação a questão é: o que será mais adequado no nosso mundo tributário de amanhã? É difícil saber e, para lidar com este tipo de questão temos que trabalhar com o conceito de *fitness landscapes*. Temos que traçar um cenário futuro e ver o que estará mais adaptado, mais em sintonia com ele.

Isso é o que há de mais moderno em pesquisa farmacêutica, por exemplo. Se você estiver pesquisando um antibiótico para uma bactéria não basta só combater ela própria, você tem que tentar prever como ela pode se desenvolver no futuro para não se tornar resistente. A pergunta a ser respondida é: se ela se adaptar a este medicamento, qual perfil ela terá?

Quando trazemos isso para o campo tributário, naturalmente o cenário é dinâmico. Um dia depois do outro, os elementos que compõe este cenário podem mudar. Você olha um futuro pensando o Brasil fora da OCDE, e de repente pode ser que o país entre na organização. Um mundo pré-BEPS e pós-BEPS. Um BEPS pré-Trump e pós-Trump. A adaptação não é estática, ela é dinâmica. Isso não é a racionalidade de fins, não é a racionalidade de subsunção, nem é consequencialismo. É o que estou chamando de racionalidade da adequação. Ela vem de uma visão da biologia e permite ao estudioso analisar o Direito como se fosse um ser vivo.

65. E essa racionalidade da adequação é aplicável no campo do planejamento tributário ...

Com certeza, porque mostra que a questão não é conceitual, tem que ir para a realidade. Como falei acima, a questão principal é que a realidade

é dinâmica, não é estática. As próprias operações são dinâmicas. Não adianta tentar conter a realidade em conceitos abstratos.

66. Uma crítica que normalmente é feita à sua teoria é que ela exigiria uma evidência da motivação do contribuinte, do seu processo decisório interno ...

Essa mesma discussão existia, no Código Civil de 1916, quando se falava em boa-fé. Ora, a intenção subjetiva do sujeito nós nunca vamos saber. Só entrando na cabeça da pessoa ou do grupo de pessoas. Isso não quer dizer que não seja possível controlar a boa-fé objetiva.

67. Você não concorda que a demonstração dessa boa-fé objetiva funciona mais a favor do contribuinte do que contrariamente a ele? Se ele consegue demonstrar que havia uma justificativa não tributária para o ato ou negócio jurídico atípico praticado, ele estará legitimando uma estrutura passível, em princípio, de desconconsideração pelas autoridades fiscais ...

Sim! O bom motivo (aliado à licitude da conduta) descaracteriza o abuso, afasta a fraude, não caracteriza a simulação e, portanto, evita a requalificação por parte do Fisco. Lembrando que o motivo não precisa ser econômico, ele pode ser até mesmo familiar. Ele só tem que ser não tributário.

Temos que lembrar apenas que motivo não tributário não é pretexto. Há casos em que a justificativa não tributária apresentada é também artificial e vai acabar sendo desconconsiderada. Há documentos que merecem prêmios literários de redação, mas não têm nenhuma substância, não dizem nada.

68. A verdade é que, durante todos esses anos, praticamente duas décadas de estudos intensos sobre planejamento tributário, pouco evoluímos na concretização desses critérios para desconconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos dos contribuintes, não?

Talvez este seja o problema central. Durante todo este tempo, percebo pouca **evolução doutrinária**. Evolução, verdadeira. Vejo muita **contestação doutrinária**, no sentido de se apresentarem muitas posições contrárias a uma certa linha teórica. Agora, evolução, no

sentido de se fazer uma depuração do mais adequado, caminhando para a frente, de trabalhar para controlar os excessos, de aprimorar os mecanismos, não vejo. Nada disso é discutido. Há, regra geral, apenas a reação contrária, típica do pensamento binário de grande parte da teoria tributária brasileira.

69. Talvez uma das áreas onde mais se podia ter evoluído é a questão das penalidades que falamos antes, não?

Com certeza. Hoje, no momento atual, este tema do planejamento precisa ter um desdobramento para o debate das penalidades, que hoje é uma questão crítica, sensível. Não só porque 75% é uma enormidade, 150% nem se fale, e ainda com o “brinde” da representação fiscal para fins penais.

As patologias podem levar a enquadramentos diferentes que, com base no artigo 142 do CTN, poderiam resultar na aplicação de penalidades distintas. Não me conformo que não se discuta este tema. Debateu-se tanto sobre planejamento tributário nesses últimos vinte anos e não se levou adiante esta matéria. As multas são decisivas em tema de planejamento tributário. A rigor, a própria fraude à lei, como não é um ilícito, poderia até não gerar multa. Afinal, o contribuinte usou o ordenamento jurídico; de modo distorcido, mas usou o que está no ordenamento.

Uma questão que para mim está clara é que o auditor fiscal não tem competência para aplicar uma penalidade ao contribuinte, for força do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ele pode **propor**, e **se ele propõe** é para alguém que não é ele próprio.

No tributo, podemos debater a questão da solidariedade e seu equilíbrio com os princípios de proteção; agora, no campo das penalidades nós temos que proteger a liberdade. São dois mundos completamente diferentes. No mundo do tributo estamos lidando com o patrimônio do contribuinte. No mundo das penalidades a questão é de liberdade.

É por isso que, como eu disse antes, entendo que há pouca evolução no debate. Há muita contestação, mas pouca evolução. Evolução exatamente no sentido de procurar construir essa área de equilíbrio.

70. Mas para se ter evolução há uma necessidade de reconhecimento “do outro”, do mérito do que “o outro” defende, para se chegar ao ponto de equilíbrio ...

Isso, e não se percebe que este discurso binário não tem aumentado a segurança jurídica do contribuinte. É só vermos o exemplo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário. Hoje, considerando a maneira como o discurso evoluiu, regulamentar este dispositivo só vai cercear o Fisco. Na prática, na ausência de um discurso teórico construtivo, a atuação do Fisco é que pautou o desenvolvimento da matéria.

71. Um tema polêmico, que você tem tratado, é a questão da responsabilidade dos advogados no contexto do planejamento tributário. Embora haja uma percepção de que você possa estar criando um risco para os advogados, na verdade parece mais que você busca a criação de mecanismos de proteção para eles, correto?⁴⁸⁵

É a maneira como vejo. Este é um tema que não está resolvido. Em última análise, é importante que a OAB regulamente como o advogado deve se portar diante da suspeita de crimes como o de lavagem de dinheiro. Note que estou falando do “advogado de operações”, não do advogado de contencioso ou que atue no âmbito de um litígio atual ou potencial. O advogado que está defendendo interesses precisa ter o sigilo 100% protegido. A questão é o “advogado de operações”, que cria a empresa *off-shore*, que monta estruturas ou concebe modelagens que podem encobrir crimes de lavagem de dinheiro, etc. Este profissional já está na berlinda. Na hora da denúncia, o Ministério Público inclui todo mundo. Às vezes o advogado acha que está fazendo um planejamento tributário, mas está implementando uma estrutura para a lavagem de dinheiro. Para mim, a questão fundamental é: como conseguimos proteger o advogado honesto? Esta é a minha preocupação central. Ele tem que ter uma proteção da nossa entidade de classe que lhe permita reportar certas transações e mostrar que não foi cúmplice. Com isso, ele estará protegido. O maior castigo ao advogado honesto é o próprio processo. É ser submetido a um processo injusto, mesmo que ele venha a ser absolvido.

485 Sobre este tema, ver: GRECO, Marco Aurélio. Lei de Lavagem de Dinheiro e Exercício da Advocacia. In: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; RASSI, João Daniel (Orgs.). *Estudos em Homenagem a Vicente Greco Filho*. São Paulo: Liber Ars, 2014. p. 421-429.

72. Dá para perceber que este é mais um tema que merece uma reflexão mais aprofundada e que não estamos dando a devida atenção. No fundo, suas ponderações que são vistas como agressivas contra os advogados são, na verdade, preocupações com a proteção da classe contra processos injustos ...

Estou sentindo uma grande deficiência que é exatamente o tempo. Olha, você leu tudo ou quase tudo que eu já escrevi que tem conexão com este tema. Além disso, temos tido horas de conversas. Mesmo assim, há sutilezas que só aparecem no meio da conversa. Sinto falta de uma continuidade nos debates e de tempo para podermos conversar sobre os temas com a profundidade que eles requerem para serem verdadeiramente compreendidos. Até mesmo tempo para que as divergências sejam efetivamente percebidas no que elas têm de real e no que elas têm de apenas aparente. Assim poderemos evoluir, mas o tempo é curto.

PARTE 4

73. Marco, estamos em 2022 e se passaram quatro anos de nossas conversas que integraram a primeira edição deste livro. De lá para cá, o que você vê de mudança ou de novidade no tema do planejamento tributário?

Uma primeira questão importante, que acho não estar sendo debatida, é considerarmos os passos dados pelo Brasil para se tornar um membro da OCDE,⁴⁸⁶ e as possíveis repercussões que uma adesão brasileira pode vir a ter sobre o tema do planejamento tributário: seja em relação à transparência e à possível introdução de uma regra de declaração obrigatória de planejamentos tributários; seja no que se refere aos próprios critérios de aferição da legitimidade dos atos praticados pelos contribuintes com vistas à economia tributária.

74. Este aspecto da eventual entrada do Brasil na OCDE e a relação com o planejamento tributário é interessante, porque pode, de alguma forma, trazer impactos até mesmo sobre a percepção do que é legítimo ou ilegítimo, lícito ou ilícito da perspectiva dos atos praticados pelos contribuintes ...

Você apontou este aspecto na primeira edição do livro, quando destacou a proximidade entre os meus apontamentos sobre uma Terceira Fase no controle do planejamento tributário e os debates ocorridos na OCDE no projeto BEPS, em relação ao chamado planejamento fiscal agressivo.⁴⁸⁷ Não estou dizendo que uma entrada do Brasil na OCDE traria para o Brasil uma mudança automática de postura, mas certamente poderia influenciar o debate por aqui em relação a alguns temas, como a responsabilidade de terceiros instrumentais ao planejamento

⁴⁸⁶ Desde 2017 o Brasil iniciou entendimentos com a OCDE visando sua entrada no quadro de membros da Organização. Em junho de 2022 o processo brasileiro foi finalmente iniciado, com a divulgação do “Roadmap for the OECD Accession Process of Brazil”. Disponível em: <https://www.oecd.org/latin-america/Roadmap-OECD-Accession-Process-brazil-EN.pdf>. Acesso em 01 de setembro de 2022.

⁴⁸⁷ Ver a seção 5.3.1.1.

tributário, que venho tratando há anos e que ganhou capítulo próprio na última edição do meu livro.⁴⁸⁸

- 75. Eu passei por uma situação recente que ilustra isso que você está dizendo. Um grande grupo multinacional me apresentou uma estrutura para análise do risco de implementação, da perspectiva do controle pelas autoridades fiscais de planejamentos tributários. Minha resposta foi no sentido de que, considerando as bases da operação, o risco de autuação era baixo e as chances de êxito consideravelmente altas. Logo em seguida veio um questionamento da matriz, onde o chefe de quem havia me consultado basicamente dizia que somente daria luz verde para a operação se ele a justificasse para além da economia de tributos. Veja, não foi uma autoridade fiscal que questionou os motivos da estrutura, neste caso, foi a política interna do grupo que orientou pela não implementação da reorganização.**

Esta é a orientação que nós vemos, principalmente na Europa, o que naturalmente repercute na OCDE. É uma mudança de perspectiva, do modo de ver o planejamento tributário. Isso é, segundo vejo, o acolhimento do motivo extratributário como justificador da operação; o que está em sintonia com o que tenho defendido.⁴⁸⁹

- 76. Esta questão, de se o Brasil entrará ou não na OCDE, ainda é incerta, mas, de toda maneira, este é um tema para acompanharmos. Fora isso, o grande evento do período certamente foi o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, concorda?**

Este era o segundo tema que eu ia mencionar, e que vai se conectar com o primeiro. Com o julgamento da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional está aberto o caminho para uma regulamentação, para estabelecermos um procedimento e determinar o conteúdo e alcance deste dispositivo, que não foi determinado pelo Supremo Tribunal Federal.

⁴⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 623-652.

⁴⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 242-255.

- 77. Esta decisão gerou algumas divergências, entre os que acharam que os fundamentos dos votos teriam restringido o controle do planejamento tributário e os que preferiram focar a atenção no simples fato de que o STF julgou constitucional o parágrafo único do artigo 116. Como você vê o alcance dessa decisão?**

O Supremo Tribunal Federal julgou constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Este é o núcleo do *decisum* e fica claro na leitura da ementa. O que temos na decisão do STF é uma declaração de constitucionalidade, à vista dos argumentos que foram colocados na inicial, que eram argumentos baseados basicamente na legalidade e na separação de poderes. Dos ministros que votaram, nós só conhecemos as razões que foram explicitadas por três. Portanto, não vejo muito espaço para pretender atribuir ao Supremo posições que não ficaram consignadas em votos escritos e nem mesmo constam da ementa da decisão. O que temos é uma decisão no sentido de que o dispositivo não viola a legalidade, não viola a separação dos poderes, não gera uma tributação por analogia e não requer a primeira palavra do Poder Judiciário para que os atos praticados pelos contribuintes sejam desconsiderados.

- 78. Você não acha, então, que a fundamentação dos ministros que formalizaram votos tenha grande relevância para a compreensão daquela decisão?**

Realmente não acho. O que temos é um dispositivo infraconstitucional que foi declarado compatível com a Constituição Federal. Não se condicionou a constitucionalidade a esta ou àquela interpretação, em nenhum momento se trouxe algo como uma interpretação conforme à Constituição. Assim, o tema está em aberto. Cabe ao Superior Tribunal de Justiça, agora, se provocado, estabelecer qual o sentido e alcance do parágrafo único do artigo 116, à luz de sua eventual regulamentação. Por outro lado, independentemente deste aspecto, vejo certa pressa em atribuir um alcance ao voto da Ministra Cármen Lúcia, como se ele fosse contrário ao controle de planejamentos tributários abusivos, quando me parece que esta leitura está desfocada, pois o voto não foi explícito sobre este tema.

79. Como assim?

Não vejo em nenhum dos três votos, dos Ministros Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, uma autorização para uma economia tributária formal, descasada dos fatos ou dos atos praticados pelos contribuintes. A circunstância de eles terem feito referência a atos ilícitos, sem explicitar de que tipo de ilícito estão tratando, evidencia que há uma fronteira entre atos desconsideráveis e atos que devem ser aceitos para fins fiscais.

Porém, veja que nenhum dos ministros apresentou critérios para segregar o que seriam atos lícitos ou atos ilícitos para esses fins. Nem se explicitou se o ilícito é o civil, o administrativo ou até mesmo um ato lícito nesses campos que possa ser considerado ilícito tributariamente. É um tema que ficou em aberto. Se tivéssemos, hoje, dispositivos como os que foram introduzidos pela Medida Provisória nº 66/2002, quem os iria interpretar seria o STJ. Seria este tribunal que iria determinar a compatibilidade entre eles e o CTN.

Também não se pode esquecer que os votos foram proferidos à vista de uma petição inicial, que balizou as razões da alegação de inconstitucionalidade. Por que se falou em reserva de jurisdição no voto do Ministro Ricardo Lewandowski? Porque a inicial tratou do assunto da separação de poderes. Não se pode querer extrair mais dessa decisão do que era o seu escopo, que foi pautado pela petição inicial.

80. Tem algo que você sentiu falta nos votos?

Veja, os votos deixaram duas questões, pelo menos, sem resposta. Em primeiro lugar, como aponteí, embora se parta da dicotomia entre lícito e ilícito, não se estabeleceu o significado, a amplitude nem o âmbito em que seria identificada a ilicitude. Lembre-se que no meu livro preocupo-me em questionar que tipo de ilicitude contamina o planejamento tributário.⁴⁹⁰ Um negócio jurídico civilmente válido, mas que contrarie uma determinação do Banco Central, é um ato lícito ou ilícito para fins de aplicação da lei tributária? Em que sentido se fala ali em ilícito? Isso nos leva à posição que sustentei: qual seja, de caber

490 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 100-102.

à lei definir. Não se pode nem mesmo dizer que o sentido do parágrafo único do artigo 116 seja o dado pelos votos.

81. Então a questão, na sua visão, o tema segue aberto após a decisão da ADI 2.446?

Isso sem dúvida. Vejo que, em relação aos debates do que trato como Segunda Fase no meu livro, não há contradições entre a decisão e os votos proferidos de um lado, e minha posição do outro. Em relação à Terceira Fase – que envolve a elaboração de procedimento específico – a questão está em aberto. Só diante de uma regulamentação nos moldes que propus é que teríamos como verificar a posição dos tribunais, primeiro do Superior Tribunal de Justiça e, eventualmente, do Supremo Tribunal Federal.

82. E você vê algum efeito imediato da decisão, mesmo sem regulamentação? Afinal, não parece haver perspectiva de edição da lei prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN ...

A meu ver essa decisão não reduz o escopo do que pode ser feito antes de o parágrafo único do artigo 116 ser regulamentado. Até porque, já existe a previsão de desconsideração de atos simulados no inciso VII do artigo 149 do CTN. Portanto, penso que as coisas seguirão como já estavam postas. O que precisa ser construído é o conjunto de critérios para a caracterização da dissimulação, da ilicitude para fins do parágrafo único.

Note que a simulação, da perspectiva civil, não é um ilícito. Ela é uma causa de nulidade do ato jurídico, mas não um ilícito. O que teríamos, então, no parágrafo único? Um ilícito tributário? Podemos estar diante de um ato que não configura um ilícito civil e mesmo assim aplicar o parágrafo único. Acredito que a lei ordinária que regulamentar o parágrafo único do artigo 116 deverá trazer critérios para a configuração do que seria esse ilícito tributário para fins de desconsideração, ainda que o ato ou negócio não configure um ilícito em outro campo.

83. Você ainda vê espaço para o debate sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN evoluir para um modelo alinhado ao que você propõe para a Terceira Fase?

Não só vejo, como acredito que haja um bom alinhamento de eventos que aponta nessa direção. Como mencionei, penso que o reconhecimento de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é constitucional, juntamente com todo trabalho de entrada do Brasil na OCDE e uma possível influência dos padrões europeus no debate brasileiro pode abrir espaço para uma regulamentação do referido dispositivo alinhada com o que defendo.

84. Então, o grande evento que devemos aguardar, quem sabe para debatermos na preparação da terceira edição, é a lei prevendo os procedimentos de aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN?

Penso que sim, e agora a estrada foi aberta pela decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade deste dispositivo. Foi um passo importante para o tema retornar ao Poder Legislativo, a quem cabe editar a lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116. É um momento importante, para debatermos que tipo de modelo queremos ter. A minha proposta está apresentada no meu livro. Agora é esperar que se aprofunde o debate sobre o tema e que finalmente consigamos tornar este dispositivo eficaz. Pena que já se passaram mais de vinte anos e não caminhamos nessa direção.

Marco, eu só posso agradecer muito pelo seu tempo. Essas horas que passamos conversando foram preciosas. Obrigado pela sua generosidade e o seu apoio, sem ele este livro não teria sido possível.

A Parábola da Luz

Em uma de nossas muitas conversas sobre tributação e planejamento tributário, falava com Marco Aurélio Greco sobre a inacreditável confusão feita por alguns autores em relação à sua teoria, especialmente quando sustentam que a aplicação da mesma resultaria em uma tributação sem base legal, derivada diretamente do princípio da capacidade contributiva ou de valores como a solidariedade.

Após esta conversa, Marco me enviou este texto, que depois ganhou o título de “A Parábola da Luz”, ressaltando que revelar a realidade não é o mesmo que criá-la. Fiquei feliz com a sua autorização para publicá-la nesta segunda edição do livro.

* * * * *

A Parábola da Luz

Marco Aurélio Greco

Era uma vez ...

Era uma vez um monge budista que vivia num País em que se falava português. Português, uma língua derivada do latim falado pelos romanos há muitos séculos.

Por admirar muito os romanos, seu pai lhe deu o nome do imperador e filósofo estoico Marco Aurélio, que ele manteve apesar de monge, pois convivia com muitos ocidentais.

O monge teve muitos discípulos. Um dia, um jovem perguntou se poderia acompanhar seus passos.

Justificou seu pedido dizendo: “Li um texto seu em que diz que algo pode iluminar a realidade, mas sem modificá-la, nem às regras que a regem. Não entendi bem o que o senhor quis dizer com isso.”

O monge acedeu e lhe disse: “ter dúvida é um bom começo, perguntar um bom caminho, abrir os olhos da mente um bom desafio. Iluminar vem do latim *illuminare* de in+lumine, colocar sob a luz.”

Caminhando placidamente como um elefante, o monge disse: “vamos àquela loja de móveis, pois quero lhe ensinar algo sobre um imposto que existe neste País”.

“Imposto? Que é isso?” arguiu o jovem.

“É uma quantia em dinheiro que pagamos porque fazemos parte de uma sociedade que tem necessidades gerais que precisam ser atendidas”, disse o monge.

“Mas isto é uma agressão às nossas posses!”, afirmou indignado o jovem.

O monge, na sua paciência budista, limitou-se a dizer: “Este assunto você entenderá a seu tempo.”

Chegando à loja de móveis, estava anoitecendo e o monge explicou: “Existe uma lei que prevê que os comerciantes devem pagar uma moeda por cadeira existente na loja. Quantas moedas este comerciante deve pagar?”

O jovem contou o que viu e disse: “Quatro moedas, porque existem quatro cadeiras nesta loja.”

O monge olhou complacente para o jovem e ponderou: “Você disse que existem quatro cadeiras, porque os teus olhos estão captando quatro cadeiras. Mas você notou que está anoitecendo? E se iluminássemos a loja?”

“Iluminar? Para que? A luz não mudará nada: a lei manda pagar uma moeda por cadeira, e cadeiras são cadeiras!”

Então o monge se dirigiu à Caixa de Comutação (a “CC”) e acendeu as luzes.

Surpreso, o jovem exclamou: “Mas há seis cadeiras!”

“Então quantas moedas o comerciante deve pagar?”, perguntou o monge.

“Seis moedas”, respondeu o jovem.

Ao que o monge redarguiu: “então você está querendo cobrar mais do que a lei prevê! Para exigir seis moedas, você está dizendo que a lei estabelece uma moeda e meia por cadeira porque você viu que elas eram quatro.”

“Eram quatro antes de acender a luz, antes de iluminar o ambiente!”, exclamou o jovem.

“Então a luz produziu duas cadeiras?”, perguntou o monge com um olhar curioso.

Perplexo o jovem exclamou: “Estou confuso! Que ensinamento devo tirar?”

O monge respondeu placidamente: “Há muitos ensinamentos a extrair desta conversa, o principal é que não adianta olhar se não conseguimos ver. Além disso, a luz tem uma força imensa e ao iluminar algo vemos mais do que inicialmente os olhos da nossa mente conseguem captar; por fim, a CC não altera a lei, nem modifica o fato, apenas os ilumina (lança luz sobre eles).”

Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários

Marco Aurélio Greco

Advogado, Doutor em Direito, Associado Emérito do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ex-Conselheiro da OAB-Secção de São Paulo, Membro Associado da European Association of Tax Law Professors.

RESUMO: O Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ADI-2446 e confirmou a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Construir um modelo legal de procedimento de desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é um desafio que demanda a reunião de perspectivas distintas que estejam em sintonia com a realidade e a cultura brasileiras.

Poder Instituinte e Poder Constituinte

Em sua recente obra “Gentleman, Gestor, Homo digitalis”,⁴⁹¹ Thomas Vesting, lembrando a visão exposta por Vincent Descombes, expõe com clareza a dualidade imanente à experiência jurídica consistente na convivência entre dois Poderes a partir dos quais nascem as regras: o Poder Instituinte e o Poder Constituinte.

Poder Instituinte é aquele que emana do convívio social e que dá vida às Instituições que integram a cultura específica de determinada sociedade. Desta ótica, uma “instituição corresponde, então, a uma prática social consolidada, que as pessoas tomam como referência e que assimilam, recriando-a e, ao mesmo tempo, transformando-a”.⁴⁹²

491 São Paulo: Editora Contracorrente, tradução de Ricardo Campos e Gercélia Mendes, 2022.

492 Op. cit., p. 49, grifei e realcei.

Tão importante é este Poder, que, no seu âmbito, está, inclusive, a criação de instrumentos que antecedem até mesmo a produção normativa e dos quais ela depende para existir, como por exemplo, a língua em que será expressa a regra de direito.

Por ser um Poder que emana diretamente da atividade social e da cultura em que as pessoas estão inseridas (um verdadeiro “ambiente”) “o poder instituinte é incompleto e está sempre **aberto a autotransformações**, até porque é somente assim que ele consegue adaptar-se à imprevisibilidade fundamental de eventos futuros”.⁴⁹³

Por seu turno, o Poder Constituinte é aquele que dá vida às regras de direito em sentido estrito, através dos mecanismos e procedimentos definidos e estruturados formalmente pela sociedade. Mas, “todos os processos de formação do Direito têm seu ponto de partida em constituições sociais intrínsecas, por exemplo, em regras de mercado, normas sociais ou evoluções tecnológicas locais.”⁴⁹⁴

Não se trata, porém, de separar estes dois poderes, nem de afirmar a precedência de um ou de outro; a rigor “poder instituinte e Poder Constituinte não se sucedem um *ao* outro, mas se encaixam um *no* outro”.⁴⁹⁵

Esta abordagem é muito útil e auxilia sobremaneira na tarefa de buscar caminhos para enfrentar os desafios que o enquadramento dos planejamentos tributários no âmbito federal enfrenta no momento presente (setembro de 2024).

Fiz questão de colocar esta data, pois o tema do planejamento tem passado, paulatinamente, por mudanças, de modo que inserir um estudo teórico no quadro temporal em que redigido afigura-se relevante para não ensejar descompassos.

As presentes considerações procuram complementar a análise que fiz sobre o tema no meu “Planejamento tributário”,⁴⁹⁶ onde foram analisados vários aspectos que se conjugam com os deste texto.

493 Op. cit., p. 51, grifei e realcei.

494 Op. cit., p. 52.

495 Op. cit., p. 47, itálico no original.

496 São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2.019, p. 573 e segs.

A ADI-2446

Depois de mais de vinte anos de espera, foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal a ADI-2446⁴⁹⁷ que fora proposta em 2001, logo após a edição da Lei Complementar n. 104/2001 que incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN.

Havia muita expectativa em relação a este julgamento, posto que esse parágrafo único recebeu as mais vigorosas críticas por relevante parte da doutrina, bem como tem servido nestes 20 anos como pano de fundo (ou mesmo fundamento, por vezes explícito) de exigências formuladas pela Receita Federal do Brasil. Não é aqui o momento para elencar todos estes pronunciamentos.

Importante é ter muita clareza quanto a dois pontos fundamentais.

Primeiro: o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ADI-2446, mas não deu interpretação conforme ao parágrafo único do artigo 116 do CTN. Ou seja, não afirmou a improcedência da Ação “porque a regra seria constitucional apenas neste ou naquele sentido ou com esta ou aquela abrangência”.

Nem se pretenda extrair dos votos um sentido de mérito quanto ao alcance do dispositivo pois, além de termos apenas dois votos escritos que sustentam a improcedência da ADI (Min. Carmen Lúcia e Min. Dias Toffoli), mesmo estes não explicitam o sentido em foram utilizados determinados termos.

Por exemplo, a Min. Carmen Lúcia faz menção a combate à evasão fiscal (p. 14 do acórdão), mas não explicita se usou o termo “evasão” no sentido estrito de crime contra a ordem tributária (o que geraria perplexidade, pois o combate ao crime sempre pôde ser feito, e não haveria necessidade de incluir o dispositivo no CTN) ou no sentido amplo que abrangeria as condutas de ocultação (figura que mencionara a p. 10 do acórdão).

De sua parte, o Min. Dias Toffoli afirma que a regra visa “inibir condutas ilícitas”, mas não esclarece a qual tipo de ilicitude está se referindo, se a civil, a administrativa, a penal etc.

⁴⁹⁷ Julgamento em 11.04.2022, transitada em julgado em 05.05.2022, conforme informação disponível no sítio www.stf.jus.br, acessado em 04.09.2024.

Estas duas manifestações estão a sugerir que há um conceito não positivado, implícito e de uso corrente de “evasão” como ação de escapar à exigência tributária (ainda que não seja por condutas que configurem crime) e que o “ilícito” que justifica a desconsideração não o ilícito que a teoria do direito em diversos campos analisou em profundidade, mas uma qualidade da conduta que comprometa sua “legitimidade” ou que seja “incoerente” com a ordem jurídica (p. 11 do acórdão).

Ou seja, a decisão apoiou-se em conceitos muito mais “instituídos” (fruto do convívio social) do que “constituídos” (contemplados numa regra posta).

Em suma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é constitucional, mas está em aberto definir o sentido e o alcance que possui, tarefa que caberá ao Superior Tribunal de Justiça quando vier a ser chamado a examinar eventual lei que for editada dispondo sobre os procedimentos de desconsideração.

Segundo: reabre-se a questão da disciplina legal dos procedimentos de desconsideração, posto que até hoje não temos uma lei federal regulando o procedimento de desconsideração.

Editar uma Lei de Procedimento?

De plano, a pergunta que se põe é no sentido de saber se é ou não o caso de editar uma lei federal a este respeito, pois, aliás, passamos mais de vinte anos sem que ela existisse.

Aspecto fundamental a ser considerado em relação a este ponto, consiste na existência ou não de vontade política de regulamentar o dispositivo. Creio, mas posso estar enganado, que tanto o Fisco federal como os contribuintes têm preocupações quanto à regulamentação pois esta viria dispor sobre hipóteses que vão além das situações em que haja alguma patologia jurídica nos atos ou negócios do contribuinte.

Com efeito, se o caso envolve por exemplo, simulação, abuso de direito ou fraude à lei o Fisco já pode exigir o tributo pertinente. E isto ele tem feito nestes vinte anos, por vezes, até se excedendo no dimensionamento que pretendeu dar às figuras da simulação ou do abuso de direito etc. Assim, editar uma regulamentação poderia vir a se apresentar como um

“retrocesso” nessa trajetória, na medida em que as hipóteses que fossem previstas na regulamentação somente poderiam ser afastadas mediante os procedimentos específicos, descabendo, portanto, o procedimento corrente de verificação e autuação.

Por outro lado, os contribuintes poderiam se perguntar se a regulamentação não iria ampliar ainda mais o universo de casos questionáveis pelo Fisco, ensejando um número ainda maior de exigências.

Apesar de compreensíveis, estas preocupações podem inibir tentativas de regulamentação, mas isto não impede a continuidade do estudo sobre o tema e sobre as alternativas possíveis, sempre esperando colaborar para construir uma solução equidistante e equilibrada.

O ponto de partida relevante para a construção de um modelo se apoia na avaliação que se fizer do quadro atual – sem a lei – e se este quadro pode ser considerado um quadro desejável em termos de efetividade do ordenamento tributário, arrecadação e segurança dos contribuintes.

Penso que o quadro atual deixa muito a desejar nas três dimensões que mencionei. A razão que a isto subjaz é a falta de critérios (estabelecidos em caráter vinculante) prévios à realização das operações de planejamento que possam ser aplicados como crivos a que elas devam ser submetidas. Isto faz com que o debate passe a ser pontual em função de peculiaridades de cada caso concreto a partir do que é difícil extrair parâmetros mais abrangentes e extensíveis a outras situações.

Apesar dos esforços feitos pelo CARF no sentido de estabilizar sua jurisprudência, é sempre muito difícil encontrar pontos uniformes que se apliquem a uma categoria de planejamentos tributários. Além disso, os casos concretos começam a chegar ao Poder Judiciário e suas decisões têm um efeito de alimentar o debate com mais esta variável sendo que nem sempre há uma sintonia entre o modo como o caso veio sendo discutido no âmbito administrativo e aos critérios de relevância acolhidos pelo Poder Judiciário.

Focar apenas em casos concretos faz com que eventual mera imperfeição que exista no enquadramento da operação quando da lavratura do auto de infração pode levar ao cancelamento de uma exigência que, se tivesse sido formulada de outro modo, poderia subsistir. Esta circunstância compromete ao mesmo tempo tanto a imperatividade do ordenamento –

posto que não resulta adequadamente aplicado – como a arrecadação que não se efetiva quando deveria sê-lo.

Por outro lado, a discussão apenas de casos concretos lança uma permanente dúvida quanto a quaisquer operações que o contribuinte venha a fazer, sendo que, por vezes, a razão da objeção fiscal não está plenamente estruturada e visível na data da realização do planejamento. Isto atinge claramente a segurança jurídica dos contribuintes que, não raramente, são surpreendidos por uma exigência para a qual não havia previsibilidade.

A meu ver, é imperioso construir critérios e parâmetros para balizar a ação de Fisco e dos contribuintes, tarefa para a qual, a depender do seu perfil, uma lei de procedimentos pode contribuir positivamente.

Com efeito, apesar de relevantes iniciativas como o Programa Confiar⁴⁹⁸ cujo piloto está em implantação no âmbito da Receita Federal, sua abrangência é restrita a um conjunto de contribuintes o que – não obstante sua inegável importância – tem impacto restrito, não alcançando o universo de sujeitos passivos. Daí a pertinência de uma lei sobre o tema.

Então, qual seria o perfil dessa lei?

Perfil de uma Lei de Procedimento

Neste passo, têm pertinência as lições de Thomas Vesting que acrescentam novos elementos a serem considerados ao pretender traçar o perfil da lei de procedimento.

Dois perfis básicos podem ser imaginados.

O primeiro perfil – que corresponderia a uma postura pura de “constituir” a definição do que pode ser desconsiderado – é de uma lei que se restrinja a dispor sobre o procedimento de desconsideração em si, vale dizer, pura disciplina procedimental. Neste caso, um passo relevante será dado

498 Veja-se, por exemplo, o artigo 7º da Portaria n. 417/2024 do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil que dispõe sobre procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal-Confiar onde se lê que: “Art. 7º As questões fiscais a serem indicadas pelo contribuinte para inclusão no Plano de Trabalho: I - devem ter por objeto matéria de seu próprio interesse; e II - podem referir-se a atos, negócios ou operações já implementados, ou que estejam em vias de implementação. Parágrafo único. A inclusão das questões mencionadas no caput deve ser realizada com o intuito de obter o entendimento da RFB sobre o tratamento fiscal a ser dado ao caso específico.”

especialmente se for definido – como me parece adequado – que o procedimento de desconconsideração seja prévio ao lançamento tributário, posto que a decisão que nele vier a ser proferida é prejudicial do lançamento, na medida em que pode ser no sentido de não caber a desconconsideração e, por consequência, não ser hipótese de lavrar uma exigência.

Neste perfil, por se tratar de um procedimento administrativo, deverá atender às regras da Lei n. 9.784/99 e às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

O segundo perfil é de uma lei que, além de veicular regras puramente procedimentais, indique as situações que podem ensejar a deflagração do procedimento e sobre as quais a decisão deverá se pronunciar. Este perfil caminha positivamente no sentido de delimitar o quadro referencial dentro do qual é pertinente a desconconsideração e, por esta razão, assegura a faculdade que o CTN atribui à autoridade administrativa, ao mesmo tempo em que dá previsibilidade para o contribuinte.

A grande questão, porém, consiste em definir as hipóteses de cabimento do procedimento.

Desconsiderar em Razão de Categorias Jurídicas?

Uma tendência compreensível é no sentido de conceber esta lei indicando hipóteses que correspondam a categorias jurídicas já disciplinadas no ordenamento jurídico. Desta perspectiva, então a lei adotaria definições correspondentes a categorias normativamente disciplinadas e apoiadas em conceitos teóricos considerados assentes como parâmetro para a definição das hipóteses de desconconsideração.

Tenho muita preocupação com a adoção dessa alternativa pois, por mais antiga e estudada que seja uma categoria jurídica, ela sempre abre espaço para enxergá-la de mais de um ângulo, além de nem sempre ser uniforme a compreensão quanto à sua natureza e aos seus efeitos.

Um bom exemplo disto pode ser extraído do que ocorreu com a categoria da simulação quando sua aplicação veio a ser mais frequentemente invocada neste período de vinte anos.

A simulação é figura que existe desde o direito romano e possui disciplina legal no Código Civil há muitos anos. Apesar disso, no âmbito

doutrinário há mais de uma concepção do que seja simulação. Para uns, é vício da vontade, para outros, é vício do motivo e para outros corresponde à criação de uma ilusão negocial. Além disso, outros autores têm uma visão abrangente da simulação a ponto de incluir hipóteses que, para outros doutrinadores, seriam de abuso ou de fraude. Todas estas visões encontram fundamentos teóricos respeitáveis.

Porém, na ordem prática, uma lei que preveja caber a desconsideração utilizando uma categoria assente no ordenamento poderá – tal como ocorreu com a simulação – estar fadada a instaurar perplexidades, não só em razão da multiplicidade de visões teóricas eventualmente existentes, como pelo fato de a introdução de uma categoria externa ao Direito Tributário dever sofrer com a sua intersecção com o próprio ordenamento tributário, seus princípios, suas regras, sua jurisprudência etc.

Se tanto não bastasse para mostrar a complexidade de adotar conceitos normativos numa lei como a aqui alvitrada, cabe mencionar – ainda voltando a tomar por exemplo a figura da simulação – que até mesmo a natureza da figura e os efeitos jurídicos que enseja são objeto de entendimentos distintos. Assim, por exemplo, embora o Código Civil trate a simulação como hipótese de nulidade do negócio jurídico, no voto do Min. Ricardo Lewandowski ao ensejo da ADI-2446 ela é vista como algo “que avilta a licitude do fato ocorrido” e seria um vício capaz de “macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação).⁴⁹⁹ Esta afirmação supõe outro conceito teórico prévio, qual seja o de que a nulidade implica em inexistência do negócio, posição que também pode ser contraditada, pois pode-se dizer que a nulidade afeta os efeitos do negócio – que não produzirá os que lhe são próprios – e faculta seu desfazimento, mas o negócio em si, como evento no plano real existiu e irá gerar consequências (embora não aquelas contempladas pelo ordenamento para a hipótese).

Em suma, por mais que se queira adotar uma figura legislada como critério de definição deste sensível ponto da lei, um sem-número de convicções teóricas prévias, nem sempre explicitadas, bem como todas as divergências que existirem sobre a figura no seu campo de origem, ensejarão páginas e páginas apenas para saber de que a lei tratou.

499 Página 20 do acórdão.

Desconsiderar à Vista do Efeito?

Daí uma segunda possibilidade consiste em não definir qualidades intrínsecas do ato ou negócio questionado, mas inverter a perspectiva e, ao invés de a análise partir do ato para chegar à desconsideração, passar a examinar o caso a partir do efeito gerado independente do tipo de ato ou negócio praticado. Ou seja, ao invés de adotar uma visão ontológica da realidade (buscando a essência desta ou daquela figura ou categoria), assumir uma visão funcional da realidade detectando a consequência (conduta que dissimule “a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”) para, a partir desta, regredir para identificar qual foi o ato ou negócio realizado. Ou seja, começar identificando o fato gerador ou o elemento constitutivo da obrigação tributária e, depois, detectar de que se originou a sua dissimulação.

Isto envolve um duplo ônus da prova a cargo do Fisco, posto ser necessário primeiro provar a ocorrência de um fato gerador ou de um elemento constitutivo da obrigação tributária que teve sua dimensão ou natureza alterada. E, depois, provar a ocorrência de atos ou negócios que viabilizaram a dissimulação, como, aliás, aponta o Min. Dias Toffoli à página 30 do acórdão da ADI-2446.

Nesse processo de regressão, então a tendência compreensível é no sentido de entender que esta atividade deve ser deixada em aberto, sem “constituir” um modelo de análise, posto que caberia aos órgãos fiscalizadores e julgadores a função de “instituir” os parâmetros a serem aplicados. Ou seja, seria o caso de deixar à experiência a construção dos critérios pertinentes.

Nem Lá, Nem Cá

Esta oposição entre só “constituir” ou só “instituir” não me parece a mais adequada, mesmo porque ambos os poderes estão encaixados um no outro.

Daí a imagem de que a disciplina deve ser híbrida, em parte, mediante definições legais (p.ex., da prejudicialidade do procedimento em relação ao auto de infração, do duplo ônus da prova do Fisco, do eventual ônus da prova do contribuinte quanto aos motivos extratributários que o levaram a realizar aquela operação etc.), ao mesmo tempo em que é preciso deixar à experiên-

cia – e, portanto, à visão institucional – a iluminação da realidade e, a partir dela, a identificação das condutas concretas que levaram à dissimulação.

Pelo seu caráter institucional, este componente é permanentemente recriado e aberto a autotransformações (Vesting). Ou seja, não se esgota numa enumeração ou num *checklist* de perguntas e respostas. É um processo constante de construção da solução da dúvida (desconsiderar ou não desconsiderar).

Exatamente pelo seu caráter de construção permanente não tem sentido aplicar penalidades ao contribuinte que teve seus atos ou negócios desconsiderados, encontrando-se, desta forma, um ponto de equilíbrio entre o interesse fiscal e o do contribuinte.

Entender, Mas Não Copiar Experiências

Diante deste quadro, é útil conhecer e entender as dificuldades surgidas em outros países quando se pretendeu implantar uma norma geral antielisão (ou antiabuso). Não é tarefa fácil, pois a concepção abstrata em geral não se apresenta nítida pela simples formulação escrita bem como, quando se examina um caso concreto, pode ocorrer a sucessão de pormenores que vão apresentando ao aplicador da regra novos desafios a serem enfrentados.

Para um panorama dos caminhos trilhados e das dificuldades enfrentadas por diversos países é importante o livro de Paulo Rosenblatt⁵⁰⁰ em que relata não só o texto existente em outros ordenamentos, mas, principalmente, as objeções que sofreram e as alterações que foram feitas o que serve de manancial de informações relevantes ao se desenhar uma disciplina legal a respeito.

Cabe, porém, uma advertência: conhecer e entender a experiência estrangeira não significa assumir que as soluções adotadas no exterior são necessariamente as melhores (não se trata de puramente “constituir”). É preciso formular o desenho legal que seja fruto da experiência brasileira, enriquecida pela experiência estrangeira, mas não seu puro decalque.

Com efeito, algo que tem me preocupado no mundo atual (não só tributário, mas também nele) é a padronização mundial de modelos – em

500 “Normas gerais antielisivas”, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2.024.

geral formulados no exterior à vista de outra realidade e outra cultura (“instituídos”) – e que são apresentados como se fossem os únicos ou os melhores a serem adotados no Brasil (“constituídos”).

Padronização de modelos leva à pasteurização do pensamento e ao embotamento das capacidades intelectuais. É fundamental preservar nossas especificidades e nossa experiência, pois elas é que compõem nossa cultura e elas é que formam as condições de possibilidade de uma disciplina jurídica eficaz.

Nunca é demais lembrar a observação de um antigo apresentador de programas de televisão da década de 50 e 60 (Silveira Sampaio) ao comentar a legislação brasileira; sobre ela dizia que havia “as leis que pegam e as leis que não pegam”.

Disciplina legal distanciada da nossa realidade e da nossa experiência corre o alto risco de “não pegar”.

Conclusão

Regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN é um desafio.

Trata-se de tarefa coletiva que não se resume à edição de uma lei sobre procedimentos de descon sideração, nem à simples decisão de casos concretos. Conjug ar os aspectos puramente normativos com a experiência concreta vivenciada em nosso País implica uma visão aberta que saiba conviver com o diferente e com o oposto, sem perder o senso de equilíbrio e de construção conjunta de uma solução e, portanto, de uma realidade.

Há desafios também no plano político pois, passados mais de 20 anos sem que tenha vindo a regulamentação, há justos receios do Fisco e dos contribuintes de que as respectivas esferas juridicamente protegidas sejam alteradas pela regulamentação.

Isto, porém, não afasta a importância da regulamentação para a construção de um relacionamento Fisco/contribuinte que se mostre equilibrado e previsível.

É tarefa para a qual o concurso de instituições como as entidades representativas de setores econômicos, as entidades acadêmicas, a Ordem dos Advogados do Brasil e seus respectivos integrantes, ao lado de outras instituições como o CARF, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria

Sergio André Rocha

Geral da Fazenda Nacional irmanem esforços para, a partir de suas experiências e dentro de uma cultura que é eminentemente nossa, se construa um modelo instituído e constituído de enquadramento dos planejamentos tributários no âmbito federal.

Posfácio à Primeira Edição

É truísmo afirmar que este livro não existiria sem a obra de Marco Aurélio Greco. Tendo como eixo temático principal o seu livro *Planejamento Tributário*, é evidente a relação causal entre sua obra e este estudo. Porém, mais do que isso, este livro certamente não existiria sem a pessoa que é Marco Aurélio Greco.

Há muito que o seu pensamento influencia minha produção acadêmica, mas desde 2011, quando tivemos a oportunidade de escrever um livro juntos,⁵⁰¹ nos aproximamos, e desde então tenho o grande privilégio não só de aprender com ele a cada encontro, mas também de contar com sua mentoria e orientação.

A ideia deste livro antecedeu a de entrevistá-lo para debater seu pensamento. A generosidade que Marco teve em conversar sobre seus pontos de partida foi uma grande alegria, além de um grande aprendizado. Olhando em retrospectiva para a primeira versão deste estudo, não há nenhuma dúvida de que este livro não teria refletido corretamente alguns aspectos relevantes de sua teoria sem nossas conversas. Afinal, a interpretação ocorre no mundo diante do texto, portanto, por mais que tentemos descrever o pensamento de um autor, ao interpretá-lo já agregamos um pouco de nós mesmos ao resultado.

Fico na torcida para que este livro alcance o seu objetivo, que é reacender e renovar os debates sobre o planejamento tributário, tendo como vetor a obra de Marco Aurélio Greco. Afinal, não são as respostas, mas as perguntas que nos fazem ir adiante.

Deixo registrada minha admiração a Marco Aurélio Greco e meu agradecimento por ter incentivado este livro e participado dele. Resta a torcida para que o resultado esteja à sua altura.

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj

501 UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et. al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.

Referências Bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Os Riscos da Adoção da Legalidade Tributária Estrita e a Teoria de Ricardo Lobo Torres como Marco de uma Transição de Modelos. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (Coords.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Planejamento Tributário: Os Tribunais Administrativos e Judiciais Estabelecendo os Parâmetros de Atuação do Contribuinte e do Fisco. In: FRATTARI, Raphael; LOBATO, Valter (Coords.). *30 Anos da Constituição Federal de 1988: Uma Nova era na Tributação!* Belo Horizonte: Arraes, 2019.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. *Crítica ao Formalismo Jurídico no Direito Tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária*. 2016. 219 p. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2016.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, Fábio Martins de. Considerações Preliminares sobre a DPLAT. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento Tributário, Consideração Econômica da Norma e Aspectos de Hermenêutica Jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. *A Simulação no Direito Civil*. São Paulo: Malheiros, 2016.

ASCARELLI, Tulio. O Negócio Indireto. In: _____. *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *Introdução à Ciência do Direito*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 19ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2021.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*. Tradução Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

ÁVILA, Humberto. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Forma e Material do Planejamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 205, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, 2007.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, Amsterdam, n. 43 (1), 2015.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos Ilícitos Civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade da Pessoa Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CALCINI, Fábio Pallaretti. A Imposição de Multa no Planejamento Tributário. In: ANAN JR. Pedro (Coord.). *Planejamento Fiscal: Análise de Casos*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III.

CALDAS, Marta. *O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo*. Lisboa, Almedina, 2015.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; QUINTAS SERRA, Alberto. *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Governanza Fiscal en la Era BEPS*. Navarra: Civitas, 2015.

CALIENDO, Paulo. Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

CARVALHO, João Rafael Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CAVALCANTE, Rachel Guedes. *ISS e Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COIMBRA, Ranier. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Simulação na Interposição Fraudulenta de Terceiros. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Direito à Economia de Imposto – Seus Limites (Estudo de Casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, Segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, Amsterdam, n. 43 (1), 2015.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário – Entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova Fase e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 223.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FARIA, Renato Vilela. Caso RBS: Análise da Operação “Casa-e-Separa”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010.

FERRARO, Carolina Cantarelli. Planejamento Tributário Após 16 Anos (de Ausência de Regulamentação) do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por Uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FLÁVIO NETO, Luís. Entre o Amor e a Indiferença: vamos discutir a relação? O Relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o Caso da Permuta de Ações sem Torna. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, 2017.

FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 2011. 266 p. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Caso UNILEVER. Desmembramento do Objeto Social e sua Atribuição a Outras Pessoas Jurídicas, Tendo Como Único Motivo a Redução de Tributos. Uso e Abuso Desta Antiga Forma de Planejamento Tributário, à Luz dos Possíveis Conceitos de Simulação. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais Entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Capacidade Contributiva x Lucro Contábil/Societário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio et. al. *Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: IBDT, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. [Artigo 150, I, da Constituição Federal]. In: CANOTILHO, J. J. GOMES et. al. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2 ed. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado? In: ADAMY, Pedro Agustin; FERREIRA NETO, Arthur M. *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Prefácio. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (Coords.). *Direito Tributário: Os 30 Anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Lei de Lavagem de Dinheiro e Exercício da Advocacia. In: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge Silveira; RASSI, João Daniel (Orgs.). *Estudos em Homenagem a Vicente Greco Filho*. São Paulo: Liber Ars, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Síglas Bancário e Fiscal*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

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

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo et. al. (Coords.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio et. al. (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Reorganização Societária e Planejamento Tributário. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.). *Reorganização Societária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

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

GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o Princípio da Moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Poderes de Fiscalização Tributária no Âmbito da Internet. In: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Direito e Internet: Relações Jurídicas na Sociedade Informatizada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

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

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

GRECO, Marco Aurélio. *Disciplina Jurídica da Poluição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio; PAZZAGLINI FILHO, Marino. *Zoneamento Industrial em Áreas Críticas de Poluição*. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1981.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HADDAD, Gustavo. A Simulação e seus Índices. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 94, nov. 2007.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Retenção na Fonte Como Obrigação Instrumental*. Niterói: Impetus, 2008.

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no Direito Tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

JUNGER, Tatiana. Planejamento Tributário sob a Ótica do CAREF: O Ato de Desconsideração e a Evolução de sua Fundamentação na Jurisprudência Administrativa Federal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

LASZLO, Ervin; ARTIGIANI, Robert; CSANYI, Vilmos; COMBS, Allan. *Changing Visions. Human Cognitive Maps: Past, Present, and Future*. Connecticut: Praeger, 1996.

LAURENTIIS, Thais de. *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária*. São Paulo: IBDT, 2022.

LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LOPES, Roberto Salles. *Conceito de Renda para fins Tributários e IFRS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas Sobre o Planejamento Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE,

José Maria Arruda de (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

MADEIRA, Eduardo Arruda; ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos. O “Casa e Separa” Revisto à Luz da “Técnica da Simulação”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2014. v. II.

MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

MARQUES, Leonardo Nunes. *Uma Teoria Constitucional do Tributo: Direitos e Deveres Fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MARQUES, Marco Aurélio Zortea. Planejamento Tributário e Capacidade Contributiva: Interpretação à Luz da Teoria Moral de Ronald Dworkin. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Evasão e Elisão de Tributos – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prefácio. In: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MICHELL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MONGUILOD, Ana Carolina; CHIMELI, Pedro Araújo. Medida Provisória nº 685/2015, Ação 12 do BEPS e Norma Geral Antielisiva. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MOREIRA, André Mendes. O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

MÜLLER, Gabriel Baltazar. O Âmbito de Convergência entre Autores “Formalistas” e “Não Formalistas” no Campo do Planejamento Tributário: Análise de Situações Práticas. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Raphael Antonio. Os Debates sobre Planejamento Tributário nas Esferas Estadual e Municipal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André Rocha (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD, 2008.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Apontamentos sobre a (sub) Cidadania Fiscal no Brasil. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Cláusulas Pétreas Financeiras e Tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal Ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário, este Incompreendido. In: SANTOS, Ramon Tomazela (Coord.). *Estudos de Direito Tributário: 40 Anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira Siqueira Campos Advogados, 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (e Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond et. al. (Coords.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem a Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Simulação no Código Tributário Nacional e na Prática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma Geral Antielusão. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 284-320; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil Constitucional e temas específicos)*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: Uma Análise Constitucional Baseada nos Fundamentos da Tributação Brasileira e do Direito Comparado. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011.

Piantavigna, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World Tax Journal*, Amsterdam, n. 9 (1), Maio 2017.

PINTO, Érico Teixeira Vinhosa. Planejamento Tributário: A Desconstrução de Mitos Como Premissa para a Construção da Segurança Jurídica e da Justiça Possíveis, à Luz da Constituição de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Democracia, Desigualdade e Tributação Progressiva. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (Org.). *Tributação, Democracia e Desenvolvimento*. Lavras: Editora UFLA, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Plano BEPS – Ação 12 e a Introdução da Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. *Estudos de Direito Tributário: Volume 1 – Tributação e Cidadania*. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a Cláusula Geral Antielisiva. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 50, 2022.

ROCHA, Sergio André Rocha. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

ROCHA, Sergio André. A expansão do Direito Penal e os planejamentos ilegítimos. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-expansao-do-direito-penal-e-os-planejamentos-fiscais-ilegitimos-26042021>. Acesso em 20 de julho de 2022.

ROCHA, Sergio André. Controle do Planejamento Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber

(Coord.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018.

ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Coords.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. The Netherlands: Kluwer, 2017.

ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte, 2017.

ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sergio André. Os Contribuintes Perderam o Bonde da História? In: _____. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sergio André. Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição Pode Afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para Obter Economia Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, 2003.

ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 227, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o Planejamento Tributário Pode Ser Criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: Da Origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Elisão Tributária e a Interpretação Econômica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 24, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A Individualização da Pena no Direito Tributário Sancionados – Competência para a Gradação da Penalidade Fiscal e Princípios e Direitos que Autorizam tal Atividade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 37, 2017.

SILVA, Leandro Cabral e. *Lançamento Tributário e Pretensão Punitiva*. São Paulo: Almedina, 2021.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISS e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Fiscal Múltipla. In: REZENDE, Condorcet. *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para a Aplicação de Regra Antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 11º Volume*. São Paulo: Dialética, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder na Administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André et. al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda em Trinta Anos da Constituição de 1988. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (Coords.). *Direito Tributário: Os 30 Anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição. Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio; ELALI, André. Planejamento Tributário – Resistência ao Poder de Tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.



Conheça melhor a editora Lumen Juris

 www.lumenjuris.com.br

 [@lumenjuriseditora](https://www.instagram.com/lumenjuriseditora)

 publique@lumenjuris.com.br

