

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jerônimo Siqueira Tybusch; Hugo Manuel Flores da Silva; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-327-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I I, no âmbito do III Encontro Virtual do CONPEDI, se consolida como um espaço de reflexividade crítica para a pesquisa brasileira que relaciona Direito e Tributação. Nesta edição, docentes-pesquisadores de diversos programas de pós-graduação em direito apresentaram temáticas notadamente atuais e relevantes para o contexto tributário nacional e internacional.

Os artigos expostos foram direcionados, principalmente, para as seguintes tópicos: Planejamento Orçamentário e Financeiro de Duração Continuada, Centralismo Fiscal, Fundo de Partição dos Municípios, Responsabilidade Fiscal dos Clubes de Futebol, Igualdade Tributária, Justiça Fiscal Brasileira, Regulação Tributária, Norma Geral Antielisiva, Residência Fiscal Internacional, Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, Base de Cálculo do ITBI em Imóveis Adquiridos por meio de Leilões Judiciais e Extrajudiciais, Poluição Atmosférica e IPVA, Tributos Ambientais, Controle de Constitucionalidade no Direito Tributário, Crédito Tributário no Contexto da Pandemia COVID-19, Execução Fiscal, Protesto Extrajudicial com Subsídio de Inteligência Artificial, entre outros.

Certamente o amplo debate realizado, as sólidas teorias de base elencadas e a qualidade geral das pesquisas demonstradas no presente grupo de trabalho irão contribuir, e muito, para o desenvolvimento de redes entre programas de pós-graduação, bem como para formação de pensamento acadêmico crítico de qualidade. Boa leitura!

REGULAÇÃO TRIBUTÁRIA E NORMA GERAL ANTIELISIVA
FISCAL REGULATION AND THE BRAZILIAN GENERAL ANTI-AVOIDANCE
NORM

Heitor Peron Ramos Leon ¹

Resumo

Utilizando as discussões relativas à norma geral antielisiva como fio condutor busca-se retratar os principais pontos para se estabelecer a coerência interna e higidez do subsistema tributário. Apesar do caráter dinâmico que marca a política fiscal o objeto de análise é delimitado pela regulação a partir da legislação tributária e suas especificidades.

Palavras-chave: Tributação, Regulação, Norma antielisiva, Legalidade, Conformidade

Abstract/Resumen/Résumé

With the discussions regarding the brazilian general anti-avoidance norm as a guide the article describes some of the most pressing issues for the establishment of systemic internal coherence for the tax system. Despite the dynamic character of fiscal policy the object of study is restricted to the regulation exerted from the tax legislation and its specificities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Regulation, Anti-avoidance norm, Legality, Compliance

¹ Mestrando em Direito da Regulação - FGV Direito Rio

1. Introdução

Tendo por base a premissa de que o direito não é algo dado, busca-se extrair e avaliar o texto normativo e sua interpretação no subsistema tributário (Ávila, 2016), tecendo algumas considerações acerca da relevância e centralidade da objetividade.

A certeza no subsistema tributário se traduz na proteção objetiva do cidadão, em especial na determinação das hipóteses de incidência e na previsibilidade, essa noção pode ser sintetizada entendendo o subsistema do direito tributário como um campo de certeza.

Serão abordadas algumas das principais teorias sobre conformidade tributária e comportamento adaptativo do agente regulado frente ao fenômeno da tributação para avançar sobre embate doutrinário referente à incerteza frente à uma norma geral tributária não regulamentada, diante da qual os operadores do direito buscam se posicionar através do uso da lógica sistêmica. O tema é amplamente debatido na ação direta de inconstitucionalidade nº 2446 apresentada pela Confederação Nacional do Comércio.

Com base no modelo francês busca-se verificar o estado atual do subsistema tributário analisando o caso específico da norma geral anti simulação para verificar a existência de algo próximo a um princípio de coerência interna.

1.1. Delimitação objeto de estudo

Em relação à definição do objeto de regulação do direito tributário, podemos entender para os fins deste artigo como a regulação e a restrição do poder estatal de exigir tributos¹ e a delimitação dos deveres e direitos do contribuinte.

O artigo volta-se ao conceito amplo de objetividade e higidez do subsistema tributário, utilizando como fio condutor as questões relacionadas à norma geral antielisiva, que perpassa e é pressuposto para a política fiscal cujo objeto usualmente se restringe à delimitação da base de cálculo, taxa e tipo de tributo. O debate sobre a relação entre as normas tributárias e sua influência no campo econômico não será abordado (Schoueri, 2005).

¹ Incluindo os deveres e direitos do fisco, como a clareza e coerência nos atos emanados e tratamento isonômico.

O princípio da legalidade que domina este campo do direito decorre da construção histórica e gradual limitação do *jus tributandi* conformado no intuito principal de evitar o subjetivismo na sua aplicação e garantir a certeza e segurança aos contribuintes. Sendo essencial neste ponto analisar a relação entre o Estado e o contribuinte, externada principalmente por atos administrativos emanados do poder executivo, cujas demandas e litígios são resolvidas usualmente por meio do poder judiciário (Coêlho, 2016).

2. O subsistema tributário

A precisão conceitual, portanto, assume grande relevo no subsistema do direito tributário onde se almeja a objetividade buscada pelo direito. Numa visão radical e idealizada a objetividade implicaria na ausência do esforço integrativo por parte dos intérpretes e operadores do direito a qual se impõe claramente como uma impossibilidade. A objetividade no direito pode ser didaticamente separada em três ideais de destacada importância, a saber: objetividade como (i) independência, (ii) correção (iii) invariância (Ávila, 2011).

A independência se traduz no julgamento livre de preferências pessoais, quando este ocorre independentemente do sujeito. Esta é uma exigência primordial do Estado de direito, que visa repelir privilégios de classes e de indivíduos e busca o tratamento igualitário, ou seja, por meio de leis universais e sob o paradigma do “império da lei” são criados princípios e regras no sentido de assegurar tal exigência.

A correção é a garantia de que julgamentos possam ser testados e que existam critérios para aferição do correto ou errado, do verdadeiro ou falso. É uma determinação do ordenamento jurídico respaldada pelo princípio implícito do devido processo legal, que assegura a existência de instrumentos internos e externos para a defesa de direitos dos cidadãos.

A invariância por sua vez visa obstar a parcialidade no julgamento. Como corolário, para uma mesma situação deverá ser aplicada a mesma norma utilizando-se do mesmo critério (com relevante exceção consubstanciada na hipótese de *overruling*, a qual implicaria na superação do entendimento jurisprudencial aplicável ao caso). É uma necessidade para a universalização e igualdade no ordenamento jurídico, que exige a aplicação uniforme e se dirige a classes de distintas de pessoas.

2.1. Pode ser exigida a objetividade no direito? Seria factível tal demanda?

O direito padece de equivocidade e os textos normativos por vezes são ambíguos, para uma mesma palavra ou texto normativo é possível extrair diversos significados dependendo da posição e interesses do intérprete. Os agentes regulados podem assim incorrer no comportamento, quase abusivo, no que se convencionou chamar de *creative compliance* onde se dispense grandes esforços para o cumprimento estrito dos requisitos formais estipulados nas regras no que se convencionou chamar de *creative compliance* (Shah, 1996).

Os textos normativos também podem padecer de complexidade, assim pode ser extraído de um único texto normativo vários sentidos de modo simultâneo. A norma pode ainda não se encontrar explícita no texto legal, mas ser construída doutrinariamente a partir da interpretação de diversas outras normas.

Finalmente quando uma norma é produzida para uma situação geral, e no caso concreto existe a necessidade de se abrir uma exceção nos deparamos como fenômeno da defectibilidade.

Se o direito é ambíguo e cabe ao intérprete tomar uma decisão, o momento de sua tomada coincide com a concretização da escolha do significado acompanhada de sua necessária justificativa. Não existe, portanto, significado anterior à interpretação. O significado é resultado do esforço interpretativo e apesar da existência de casos nos quais partindo de um conteúdo mínimo não há nenhuma ou quase nenhuma margem para divergência as regras apesar de claras são constantemente ignoradas e desobedecidas (Baldwin, 1990).

Existem então diversas possibilidades fáticas como textos extensos dos quais não se extrai norma alguma, textos que geram várias normas e também normas que existem sem texto. Nota-se então que não há necessariamente uma correspondência unívoca entre texto e norma.

A busca por um sentido antes da interpretação consiste numa objetividade inalcançável. Podem ser apontadas uma variedade de métodos interpretativos e assim o significado dependerá de outros fatores além da literalidade (Jones, 1996).

A objetividade semântica, que seria a separação entre objeto e observador, não pode ocorrer no direito. Assim a dificuldade reside em enquadrar a situação à regra. A autoridade do legislador não é suficiente para assegurar a objetividade, a qual usualmente se legitima através de um processo argumentativo-discursivo. A objetividade consiste em saber qual processo foi usado, permitindo assim ao destinatário a discordância motivada de determinada interpretação.

A correção na prática é o acesso transparente aos critérios de julgamento, para que a parte que se sujeita à norma possa discordar da decisão de forma articulada. E assim a verdade normativa é o resultado de uma prática estruturada de interpretação, não sendo uma descoberta de significado mas a sua construção e reconstrução a partir de limites e técnicas.

3. O desenho normativo através de regras e princípios.

A assunção de que regras são simples e princípios complexos é simplista e incorreta, ao se determinar a adequação de determinada regra ou princípio é conveniente que a complexidade se mantenha constante, sendo assim a principal diferença entre regras e princípios é que o conteúdo das primeiras é determinado antes da ação do regulado e o dos últimos posteriormente às mesmas. Assim as principais questões a serem cogitadas na escolha entre um tipo ou outro residem nos (i) custos de promulgação e na (ii) coercibilidade (Weisbach, 1999).

A complexidade apesar de desejada colide frontalmente com a clareza que se busca entregar ao destinatário da norma, sendo que uma das principais razões apontadas para existência de sistemas tributários que não gozam de coerência interna é a construção doutrinária unilateral e assimétrica (Levmore, 1999) a partir da literalidade da legislação tributária (Jones, 1996), este tipo de construção foi de certo modo superado pela constatação de que a abordagem estritamente semântica é forte indutor de elisão tributária.

Entende-se que a legislação tributária pode ser desenhada a partir de princípios vinculantes (a exemplo da norma geral antielisão) dos quais decorrem regras que ilustram a aplicação do princípio em casos concretos (Braithwaite, 2003). Argumenta-se que a grande relevância de uma regra de caráter principiológico ocorre quando o contribuinte lida com uma situação que não está expressamente prevista, garantindo nestes casos a certeza decorrente de uma interpretação lógico sistemática.

Vemos assim dois principais posicionamentos na construção do desenho normativo, entre os que defendem o formalismo e os que se filiam ao recente desenvolvimento de estratégias antiformalistas. A predominância do formalismo relaciona-se com o controle, pois de um texto legal claramente definido é mais provável que se extraia uma norma uniforme, consistente e previsível. A criatividade na conformação se utiliza da referida previsibilidade do formalismo para contornar o controle legal, pois uma redação demasiadamente precisa dentro

de um subsistema jurídico que preza pela rigidez e tipicidade estrita é facilmente evitável (McBarnet, 1991).

A conformidade criativa também pode ser encarada como um instrumento para exercício do caráter extrafiscal em razão da sua aptidão para induzir comportamentos consistentes com incentivos de *standards* precisos ou imprecisos, em especial pelos que entendem como uma vantagem competitiva legítima o tensionamento de uma empresa minimizar a sua carga tributária total (Biondi, 2017). A literatura aponta ainda para a forte preferência de comportamento conservador do contribuinte quando em ambiente de incerteza, sobressaindo-se o conselho de experts como o principal motivador de planejamentos tributários agressivos (Hite, 1992).

3.1. A hipótese da convergência entre princípios e regras

Pode ser assumido usualmente que o texto normativo classificado como regra possua um objetivo diverso do texto normativo classificado como princípio em razão da divergência no grau de determinação. Entretanto o comportamento adaptativo entre as instituições e indivíduos que dividem o esforço de interpretar e aplicar o referido texto legal induz um efeito de aproximação entre regras e princípios, atacando a clássica separação entre tais diretivas regulatórias.

A hipótese de convergência entre regras decorre, portanto, do comportamento adaptativo quando em face de uma regra os sujeitos à mesma tendem a convertê-las em princípios criando diversos mecanismos para contornar a mesma, aproximando-se do papel discricionário ao qual estaria incumbido o legislador ao enfrentar uma norma principiológica. Os alvos da regulação buscam também a conformação em regras com maior grau de concretude e determinação (Schauer, 2003).

Os intérpretes de uma norma devem se voltar aos princípios gerais de direito somente na hipótese de omissão legal, entretanto o conteúdo e extensão de determinada regra pode restringir o papel de delegação interpretativa. Pensa-se nas regras usualmente como determinações específicas e nos princípios como determinações vagas (Dworkin, 2013), ou seja, uma distinção baseada na dimensão de rigidez e força diretiva.

Da mesma forma que uma regra não pode ser perfeitamente específica antecipando todas as contingências imagináveis, a vagueza do que se define como princípio desloca o caráter de criação da regra para o momento de sua aplicação ao caso concreto (Schauer, 2003). Neste breve argumento apresentam-se os principais obstáculos à redação legislativa em matéria tributária, pois em decorrência dos princípios da legalidade e segurança jurídica exige-se a tipificação da hipótese de incidência (Torres, 2004), o qual em seu sentido *lato* abarca entre outros princípios a proibição de analogia. Relevante ressaltar a aproximação substancial entre autores que entendem a tipicidade como reserva absoluta de lei, ou seja, tipicidade fechada e os que esforçam pelo fechamento de conceitos abstratos acabando por interferir na própria essência dos tipos abertos. Em conclusão o direito tributário exige tipos fechados.

Em relação às regras e *standards* afigura-se como principal objetivo em relação aos últimos o interesse de minimizar a arbitrariedade normativa e de decisões judiciais.

4. Especificidades da regulação do sistema tributário

A Constituição Federal possui uma diversidade de princípios em matéria tributária, todos criando limites ao poder de tributar. Alguns destes princípios estão expressos no texto constitucional enquanto outros são considerados implícitos (Fonseca, 2010). A legalidade (Constituição Federal de 1988, Art. 150, Inc. I) é princípio mais estreitamente relacionado à ideia de segurança jurídica, direito cuja existência pode ser verificada desde 1215 na Carta Magna inglesa com a norma de “*no taxation without representation*”.

A reciprocidade das limitações decorre da colisão entre o dever do contribuinte de pagar o tributo, a cercear o seu direito à propriedade e as limitações ao poder de tributar adequam-se ao propósito de aferir a legitimidade das normas tributárias. Assim determinados direitos limitados pelo dever fundamental de pagar tributos não podem ser exercidos de forma incondicionada.

Uma visão detrimental do positivismo jurídico poderia ser encarada como desprezo pela correção material cogitando-se unicamente da legalidade com base no ordenamento jurídico para se chegar a um conceito de direito puramente positivista (Alexy, 2009). Alguns autores que poderiam ser classificados como adeptos de uma vertente formalista do direito, tais como

Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho (Ribeiro, 2003).

Visando maior segurança jurídica os textos normativos deveriam, idealmente, ser dotados de clareza e precisão, remetendo à ideia da primazia da interpretação literal.

A primazia da interpretação literal deve ser reafirmada pois numa situação ideal onde as normas tivessem total clareza e precisão ela seria única e suficiente para implantar a estabilidade e segurança jurídica na sociedade, tornando verdadeiro o velho adágio jurídico “*in claris cessat interpretatio*”.

O pós-positivismo consiste o marco filosófico das transformações no direito constitucional contemporâneo, ao reconhecer que o Direito, a moral e a política se influenciam mutuamente, não só na elaboração da norma, mas, também, na aplicação da mesma (Barroso, 2017).

Contra os excessos do direito da livre organização, para que não se retorne ao formalismo excessivo ou o que se consagrou como o fenômeno do Macarthismo elisivo visado por muitas das administrações fiscais em razão de sua sanha arrecadatória (Freedman, 2007). Tal fenômeno resulta em patente violação aos direitos fundamentais do contribuinte de se organizar livremente, dentro dos limites da lei.

Pode se pensar inclusive numa dimensão artística a complementar os aspectos técnicos e científicos presentes na atividade interpretativa. Tal opinião afigura-se razoável, pois em alguns casos a subsunção decorrente de uma interpretação automática resultaria em clara injustiça, entretanto como anteriormente mencionado o direito, em especial no âmbito tributário, deve ser cada vez mais avesso à volatilidade e discricionariedade na sua interpretação.

4.1. A regulação tributária

Em relação aos avanços no campo da regulação tributária, relevante distinguir dentre os objetivos da política fiscal o poder tributário do poder de criação da política fiscal, este último intimamente relacionado com critérios de justiça.

Em contraposição aos modelos formais de comportamento do contribuinte a relação tributária pode ser decomposta em quatro subjugos: (i) contribuinte vs. autoridade fiscal, (ii) contribuinte vs. contribuinte, (iii) contribuinte e especialistas vs. autoridade fiscal (iv) contribuinte vs. legisladores em matéria tributária (Pickhardt, 2014). Estes subjugos podem prover uma compreensão mais fidedigna das dinâmicas de conformidade com as normas tributárias como também da evasão fiscal sendo relevante apontar que a coerência interna ou objetividade não se restringe à análise de um dos subjugos podendo ser analisada em cada uma destas dimensões.

Em relação ao poder tributário a autoridade fiscal não possui qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, o fisco arrecada o tributo em obediência a um imperativo legal, no que se pode chamar de princípio da legalidade objetiva. A aplicação de uma lei impositiva tem o interesse único e exclusivo no exercício de sua função constitucional. O poder de tributar objetiva unicamente a tributação, e as considerações que extrapolam esta função encontram-se no campo da política fiscal (Auerbach, 2002).

Em relação ao formalismo há muito se percebe que o princípio da legalidade e tipicidade estrita pode dar ensejo à conformidade criativa quando o contribuinte a manipula a norma divergindo da intenção do regulador. A principal resposta para este fenômeno foi a adoção de um sistema de *standards* e regras gerais anti abuso e a reação doutrinária mais forte à referida ruptura é o argumento de que seriam postos de lado a certeza e confiança no subsistema tributário.

Conforme já mencionado, apesar da doutrina positivista formalista e sua forte influência no direito tributário pátrio, tivemos a positivação de norma geral antielisiva insculpida no parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional. O dispositivo sofreu fortes críticas por parte dos proponentes desta vertente doutrinária considerando inconstitucional a sua adesão em face do já mencionado princípio da legalidade (Weisbach, 1999).

Em relação à eficácia desta norma geral é certo que apesar de constituir um avanço o combate ao planejamento fiscal abusivo não deve prescindir da regulamentação legal, a qual deverá prever entre outros os procedimentos por meio do qual a autoridade afastará a dissimulação, com a referida regulamentação a autoridade lançadora de cada ente federativo poderá promover a desconsideração em relação aos tributos de sua competência (Falcão, 2016).

A implantação sem maiores considerações pode implicar na falha regulatória decorrente da aplicação de um tipo de regulação em contexto diverso do qual fora concebida. Um dos pontos problemáticos decorrentes da ausência de regulamentação é exatamente a inexistência de um procedimento prévio ao lançamento garantindo ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, e sob a ótica sistêmica afetando a clareza que deve constar neste subsistema.

4.2. O papel do CARF

A partir da constatação das falhas da perspectiva legalista consubstanciada na emissão de norma geral antielisiva o CARF, via recursal administrativa, acaba por adquirir um papel privilegiado em razão da zona cinzenta deixada em razão da promulgação da referida norma geral carente de regulação e a desjudicialização decorrente de programas como REFIS.

O órgão passa então de um positivismo formalista ao pós-positivismo valorativo com suas diversas evoluções (Greco, 2011) incluindo a análise do propósito negocial dentro dos planejamentos tributários.

Os princípios indutores da legislação tributária não são claramente expostos e a política fiscal usualmente é confusa e com objetivos obscuros, pois busca através de uma combinação de conceitos legais e objetivos econômicos promover objetivos sociais e econômicos. Na tentativa de combater o espaço para a conformidade criativa legado por previsões específicas antielisivas, argumenta-se em favor do papel adjudicante através da *case law* no estabelecimento dos limites e conformação dos princípios da legislação tributária (Freedman, 2007).

A regulamentação de norma geral antielisiva contribuiria ainda para a legalidade necessária à fundamentação dos atos da administração tributária fortemente marcada pela incoerência jurisprudencial (Santi, 2016).

5. A melhor regulação possível: *optimal tax regulation*.

Tendo em vista que a caracterização do objeto da regulação, usualmente pensada e voltada para especialistas da área, vemos em especial a observância de critérios como (i) clareza

entendida como univocidade semântica extraída simplesmente de uma interpretação literal, (ii) efetividade, habilidade do texto legal em atingir os objetivos da política para o qual foi implementado e (iii) integração que seria a consistência com o regime legal.

Apesar da exigência precípua de precisão do texto legal a mesma não afasta o caráter de complexidade, devendo ser aplicado de maneira eficiente às mais diversas transações (Thuronyi, 1996). O trade off neste ponto se insere no meio termo entre uma formulação lacônica e, portanto, ininteligível e a loquacidade inócua. Sendo assim cada palavra só deveria ser incluída caso atendesse à uma função.

A transparência existe quando o destinatário da norma, sem despender grande esforço, consegue entender a racionalidade de determinada norma. Uma das formas de se atingir este objetivo é com a declaração prévia dos propósitos da legislação em questão, por outro lado existe um risco em relação à textos legais genéricos em razão da necessidade proveniente da política fiscal de estabelecer assimetrias na tributação por motivos que se desdobram além da capacidade contributiva.

6. Planejamento Tributário e a conformidade criativa

O planejamento tributário pode ser entendido como uma forma lícita de obtenção de vantagem entendendo-se que a *mens legis* pretende intervir no comportamento do contribuinte não possuindo uma finalidade unicamente arrecadatória (Fonseca, 2010). Sendo assim é possível antever que o comportamento esperado do contribuinte deve consistir na máxima diminuição de sua carga tributária.

É possível afirmar que além de lícito este deve ser o comportamento esperado do contribuinte, o que contribui para o conceito de extrafiscalidade, pois espera-se que o indivíduo escolha racionalmente e através de meios lícitos evitar ao máximo a tributação.

O planejamento fiscal *intra legem* consiste na possibilidade de se adotar um comportamento fiscalmente menos onerosos dentro de um claro exercício individual da liberdade de disponibilidade econômica (Andrade, 2002). A chamada Evasão (*tax saving*) ocorre quando se evita a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico suficientes à ocorrência do fato gerador tributário.

A evasão fiscal *contra legem* (*tax evasion*) ou fraude fiscal caracteriza-se por ser uma atividade ilícita, resultante da violação de deveres jurídicos pelo sujeito passivo, ocorrendo após o fato gerador e buscando ocultá-lo.

Entre os campos apresentados temos a elisão fiscal (*tax avoidance*), evitação fiscal ou evasão *extra legem*. Assim por meios lícitos o contribuinte, procura evitar o surgimento da obrigação fiscal requalificando juridicamente o ato praticado.

Elisão é dividida-se em lícita (planejamento fiscal consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo), no primeiro caso alcança-se uma economia na carga tributária aplicável através de interpretação razoável da lei tributária - limitada somente pela possibilidade expressa da letra da lei - enquanto no segundo caso a economia decorre de ato abusivo. A corrente, que se mostra majoritária, desde a elaboração do CTN (Torres, 2013), pugna pela primazia dos conceitos de direito civil e defende a licitude da elisão, negando a categoria de elisão abusiva e atendo-se somente ao binômio elisão (lícita) ou evasão (ilícita).

Determinados autores entendem que a presença da cláusula do beneficiário efetivo não é suficiente sendo necessária promulgação de lei interna para regular os casos em que a Administração Tributária possa efetuar a desconsideração da personalidade jurídica do beneficiário imediato.

O CTN através da Lei complementar 104/2001 recebeu o acréscimo do parágrafo único do artigo 116, recepcionando o modelo francês de norma antielisiva e introduzindo a referida norma no direito brasileiro, sendo uma especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito no campo tributário (Torres, 2013).

O posicionamento encontra respaldo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4ª câmara, 1ª turma, Número do Processo, 11065.724114/2015-03, Data da Sessão 27/08/2018), corroborando a referida tese em decisão cuja ementa é transcrita abaixo:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.
DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS
JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO

DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN.
ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de 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, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.** (grifos meus)

A norma geral antielisiva, e a conseqüente desconsideração tributária não devem ser um instrumento residual do fisco, que permita em todo caso a imposição da máxima carga tributária possível.

A aplicação de norma geral antielisiva, sem posterior regulamentação, seria o referendo do abuso estatal pela simples possibilidade do uso exagerado da redução teleológica. Para definir adequação é usualmente utilizado o teste da prova da necessidade negocial, com emprego da doutrina do *business purpose* que foi desenvolvida nos Estados Unidos da América para caracterizar a elisão abusiva. Entre os tributaristas brasileiros a opinião majoritária é pela defesa da tipicidade cerrada como forma de restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos no âmbito tributário.

7. Conclusão

Tendo por base o voto da relatora Ministra Cármen Lúcia que julgou improcedente o pedido formulado na ADI 2446 mantendo a norma antielisiva com ressalva argumentativa que a torna quase inócua. Ao declarar a norma constitucional, contrariamente à pretensão dos contribuintes, o faz afirmando peremptoriamente a licitude de planejamento tributário com vistas a garantir economia fiscal. Assim é confirmada a tese de que a norma permite a busca pelo contribuinte diminuir a carga tributária aplicável desde que o faça por vias legítimas e consentâneas com a ordem jurídica. A relatora segue para reafirmar princípios tributários como a vedação da analogia para definição do fato gerador e a utilização de interpretação econômica pelo fisco.

A repercussão comportamental do agente regulado ocorrerá no reforço das garantias mínimas para eventual planejamento tributário, o que por sua vez contribuiria para maior conformidade (Braithwaite, 2018).

O papel legado ao CARF não se coaduna com o de uma instância consultiva (podendo eventualmente contribuir com a superação da questão através de meio consensual) comportando-se usualmente de maneira adversarial e conforme supramencionado com jurisprudência incoerente.

Por fim nota-se que a construção doutrinária, e conseqüente conformação sistêmica, engendrada por uma vertente majoritariamente formalista confronta-se com inclusão de norma principiológica em flagrante dissonância. Esta inclusão contribui para testar a objetividade e coerência do subsistema tributário exigindo de seus intérpretes colossal esforço hermenêutico na fixação de sua eficácia.

Referências Bibliográficas

ALEXY, Robert. Conceito e validade do direito. WMF Martins Fontes, 2009.

ANDRADE, Fernando Rocha. Concorrência fiscal internacional na tributação dos lucros das empresas. 2002.

AUERBACH, Alan J. Taxation and corporate financial policy. Handbook of public economics, v. 3, p. 1251-1292, 2002.

ÁVILA, Humberto. Certainty in law. New York: Springer, 2016.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios jurídicos. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALDWIN, Robert. Why rules don't work. Mod. L. Rev., v. 53, p. 321, 1990.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo. Saraiva Educação SA, 2017.

BIONDI, Yuri. The firm as an enterprise entity and the tax avoidance conundrum: Perspectives from accounting theory and policy. Accounting, Economics, and Law: A Convivium, v. 7, n. 1, 2017.

BRAITHWAITE, John. Making tax law more certain: A theory. Australian Business Law Review, v. 31, n. 2, p. 72-80, 2003.

BRAITHWAITE, John. Minimally sufficient deterrence. Crime and Justice, v. 47, n. 1, p. 69-118, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Grupo Gen-Editora Forense, 2016.

DWORKIN, Ronald. Taking rights seriously. A&C Black, 2013.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. Tributação internacional e planejamento tributário. Editora FGV, 2016.

FONSECA, Tiago da Silva. A Afirmação Da Segurança Jurídica, Como Expressão Do Estado de Direito, a Partir Da Efetivação Dos Princípios Constitucionais Tributários. REVISTA DA AGU, v. 9, n. 24, 2010.

FREEDMAN, Judith. Interpreting tax statutes: tax avoidance and the intention of Parliament. Law Quarterly Review, v. 123, n. 2007, p. 53-90, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011.

HITE, Peggy A.; MCGILL, Gary A. An examination of taxpayer preference for aggressive tax advice. National Tax Journal, p. 389-403, 1992.

JONES, John Avery. Tax law: Rules or principles?. Fiscal Studies, v. 17, n. 3, p. 63-89, 1996.

LEVMORE, Saul. Double Blind Lawmaking and Other Comments on Formalism in the Tax Law. U. Chi. L. Rev., v. 66, p. 915, 1999.

MCBARNET, Doreen; WHELAN, Christopher. The elusive spirit of the law: Formalism and the struggle for legal control. Mod. L. Rev., v. 54, p. 848, 1991.

PICKHARDT, Michael; PRINZ, Aloys. Behavioral dynamics of tax evasion—A survey. Journal of Economic Psychology, v. 40, p. 1-19, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Repertório analítico de Jurisprudência do Carf. São Paulo: Max Limonad, 2016.

SCHAUER, Frederick. The Convergence of Rules and Standards. *NZL Rev.*, p. 303, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Editora Forense, 2005.

SHAH, Atul K. Creative compliance in financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 21, n. 1, p. 23-39, 1996.

THURONYI, Victor. 3 Drafting Tax Legislation. In: *Tax Law Design and Drafting, Volume 1. INTERNATIONAL MONETARY FUND*, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de direito Administrativo*, v. 235, p. 193-232, 2004.

TORRES, Ricardo. Planejamento tributário. Elsevier Brasil, 2013.

WEISBACH, David A. Formalism in the tax law. *The University of Chicago Law Review*, v. 66, n. 3, p. 860-886, 1999.