



Planejamento Tributário: A Prevalência da Forma Jurídica Lícita e o Papel da Prova na Distinção entre Elisão e Simulação, à Luz dos Fundamentos do Direito Tributário

Tax Planning: The Prevalence of the Lawful Legal Form and the Role of Evidence in Distincting Between Tax Avoidance and Simulation, in Light of the Fundamentals of Tax Law

Ariana Mosele Di Cola

*Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).
Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).*

Resumo: Trata-se de estudo de conclusão do crédito “Fenomenologia da incidência e aplicação das normas jurídicas tributárias”, do Mestrado IBET, cuja análise científica se deu por meio de leis, doutrinas e jurisprudências, com o fim de delinear o planejamento tributário, de acordo com a forma jurídica permitida pelo nosso sistema jurídico tributário, demonstrando a importância dos meios de prova, legítimos para provar a verdade dos fatos lícitos, devendo prevalecer sobre juízos econômicos subjetivos, assegurando ao contribuinte a previsibilidade e a estabilidade nas relações tributárias.

Palavras-chave: fenomenologia da incidência; planejamento tributário; prova no direito tributário; elisão; simulação.

Abstract: This is a final study for the credit “Phenomenology of the incidence and application of tax legal standards”, from the IBET Master’s Degree, whose scientific analysis was carried out through laws, doctrines and jurisprudence, to outline tax planning, in accordance with the legal form permitted by our tax legal system, demonstrating the importance of means of proof, legitimate to prove the truth of lawful facts, which should prevail over subjective economic judgments, ensuring the taxpayer predictability and stability in tax relations.

Keywords: phenomenology of incidence; tax planning; evidence in tax law; avoidance; simulation.

INTRODUÇÃO

A crescente complexidade do sistema tributário brasileiro, aliada à dinâmica do mercado, tem acentuado a importância do planejamento tributário como ferramenta legítima para a racionalização dos encargos fiscais e a promoção da competitividade e sustentabilidade dos empreendimentos. No entanto, a linha que separa o planejamento tributário (elisão) de práticas ilícitas (simulação e dissimulação) permanece como ponto de importante análise para que não entre em conflito com os direitos fundamentais do contribuinte.

Nesse contexto, ganha relevo a discussão sobre a chamada interpretação econômica do direito tributário, frequentemente inspirada na doutrina estrangeira da *substance over form*. Essa vertente hermenêutica propõe que a análise dos atos e negócios jurídicos, para fins tributários, privilegie sua essência econômica, mesmo que em detrimento da forma jurídica escolhida pelo contribuinte — especialmente quando esta for considerada artificial ou sem propósito negocial.

Contudo, essa abordagem é severamente criticada por expoentes da doutrina nacional, que a identificam como uma ruptura com a lógica jurídica interna ao sistema positivo. A prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica desconsidera a natureza autopoietica do Direito e ignora o fato de que o ordenamento jurídico brasileiro não autoriza a desconsideração de formas negociais lícitas apenas por apresentarem efeitos econômicos similares aos negócios sujeitos a maior carga tributária.

A desconsideração de atos com base em conceitos como “propósito negocial” ou “abuso de forma” promove instabilidade interpretativa, pois essas noções não encontram amparo expresso na legislação tributária e não se confundem com simulação ou dissimulação. O combate à evasão, portanto, deve ser realizado mediante alterações legislativas específicas, e não por interpretações ampliativas que fragilizam a segurança jurídica.

É nesse cenário de incerteza e conflito hermenêutico que a presente pesquisa se propõe a enfatizar a centralidade da linguagem e dos meios de prova para a correta distinção entre elisão e evasão no planejamento tributário. Adotando o constructivismo lógico-semântico como referencial metodológico, parte-se da premissa de que o Direito constitui sua própria realidade por meio da linguagem, sendo a “linguagem das provas” imprescindível para que um evento adquira relevância jurídica e ingresse validamente no sistema.

O uso de critérios objetivos, calcados na linguagem do Direito e na robustez das provas, é essencial para assegurar ao contribuinte o exercício legítimo da autonomia privada, dentro dos limites legais, sem que esteja à mercê de interpretações arbitrárias. O presente trabalho visa justamente contribuir com essa delimitação.

DIREITO COMO SISTEMA AUTOPOIÉTICO E A DISTINÇÃO ENTRE EVENTO E FATO JURÍDICO - CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO COMO MÉTODO

A presente análise da relação entre planejamento tributário, forma jurídica e a importância da prova para a distinção entre elisão e simulação demanda, antes de tudo, o estabelecimento de uma sólida base epistemológica. Adota-se o constructivismo lógico-semântico como arcabouço teórico, uma escola de pensamento que, ao situar o Direito como um fenômeno de linguagem, oferece ferramentas conceituais precisas para a compreensão da constituição dos fatos jurídicos e, em especial, do fato jurídico tributário.

No cerne do construtivismo lógico-semântico, conforme desenvolvido por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, está a premissa de que o mundo, incluindo a realidade social, econômica, política e jurídica, só existe para o ser humano a partir do instante em que se torna inteligível para ele, o que se dá por meio da linguagem. Conhecer, nesse sentido, não é uma mera apreensão de um objeto externo preexistente, mas um ato de produção pelo intelecto, que, ao se expressar linguisticamente, constitui a realidade objetiva. Assim, “os limites de minha linguagem denotam os limites de meu mundo”, como assinala Ludwig Wittgenstein, citado por Fabiana Del Padre Tomé (2016).

Essa perspectiva é fundamental para contrapor-se à chamada interpretação econômica do direito tributário, frequentemente embasada na doutrina estrangeira da “*substance over form*”. A pretensão de fazer prevalecer a substância econômica sobre a forma jurídica desconsidera a natureza autopoética do Direito, um sistema que determina suas próprias regras de autorreprodução e que só admite a juridicização daquilo que passe por seu filtro.

Diferentemente das ciências naturais, que buscam descrever uma realidade empírica exterior, o Direito, como objeto cultural, constitui sua própria realidade por meio da linguagem normativa.

No bojo do construtivismo lógico-semântico, a distinção entre “evento” e “fato jurídico” é de suma importância para entender a linguagem como imprescindível na construção de sentido. O evento corresponde a um acontecimento na vida real, o que simplesmente ocorre e se esvai, sendo perceptível apenas por intuição sensível. Para o Direito, um evento, por mais real e evidente que seja na experiência social, é inócuo se não for revestido pela linguagem competente do sistema jurídico. Nesse sentido, o fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que serão meros eventos.

O fato jurídico, por sua vez, é o evento contado, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo. Para que um acontecimento da vida social ou econômica (evento) ingresse no universo do Direito, constituindo um fato jurídico tributário, é necessário que seja enunciado em linguagem competente, ou seja, descrito consoante as provas em direito admitidas.

A linguagem das provas possui, assim, uma função constitutiva no sistema do direito tributário. Ela conforma os eventos às normas, atribuindo-lhes relevância jurídica e desencadeando os efeitos correspondentes. Esse processo envolve uma redução de complexidades, na medida em que o real é infinito e irrepetível, e a linguagem não pode descrevê-lo integralmente.

O fato jurídico é um corte metodológico, uma seleção de aspectos do evento que, por terem sido eleitos na composição da hipótese normativa, tornam-se relevantes para a aplicação das regras do Direito. A própria prova, como enunciado linguístico, é sempre seletiva, expressando apenas aquilo que o sujeito que a formula considera relevante para o fim que pretende.

Consequentemente, a “verdade” no âmbito jurídico não é uma correspondência absoluta com um “estado de coisas” externo ou com uma “verdade material”

inatingível. A verdade jurídica é uma verdade lógico-semântica, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema.

O termo “sistema”, etimologicamente, provém do grego *syn-istemi*, significando “o composto, o construído”, e alude à ideia de uma totalidade construída, composta de várias partes, organizada e ordenada. No contexto da teoria dos sistemas sociais de Luhmann, adotada na obra de Fabiana Del Padre Tomé (2016), o Direito não é um mero reflexo da realidade social, econômica ou política, mas um sistema comunicativo funcionalmente diferenciado. Isso implica que ele se auto-organiza e se auto-reproduz, produzindo seus próprios elementos a partir de seus próprios elementos.

A autopoiese do sistema jurídico significa que ele é capaz de autogerar-se, de substituir seus componentes por outros, por meio de atos comunicativos cujo conteúdo seja a geração de outros atos comunicativos, ou, no caso do sistema jurídico, “normas que prescrevam a produção de outras normas jurídicas. Trata-se de um sistema que produz elementos para poder continuar gerando mais elementos, com capacidade de autorreferencialidade, ou seja, do sistema olhar para si próprio e falar sobre si mesmo, sendo este um pressuposto fundamental da sua autoprodução.

Um dos pontos de partida cruciais para qualquer análise sistêmica teórica é a diferença entre sistema e ambiente. O sistema jurídico se qualifica e se distingue do ambiente precisamente pelas operações internas ao próprio sistema, responsáveis pela autorreprodução de seus elementos, segundo seu particular código e programa.

O sistema jurídico é operativamente fechado (clausura operativa ou fechamento operativo), o que significa que somente as informações criadas dentro do Direito são relevantes para o Direito. O sistema jurídico define suas próprias regras para a produção de seus elementos e só reconhece como jurídico aquilo que é processado e constituído dentro de sua própria lógica e linguagem. O evento do mundo social, econômico, entre outros, como mencionado alhures, é inócuo para o Direito se não for revestido pela “linguagem competente” do sistema jurídico.

Contudo, apesar de ser operativamente fechado, o sistema jurídico é cognoscitivamente aberto (abertura cognitiva). Isso significa que, embora as informações criadas dentro do Direito sejam as únicas relevantes para o próprio Direito, elas devem ser interpretadas de acordo com o sistema social. O Direito interage com o ambiente externo (como fatos econômicos ou sociais), mas os processa e os interpreta através de seus próprios códigos e programas. A realidade jurídica se constrói a partir da social, assumindo a feição de uma linguagem de segundo grau, com “rigoroso processo seletivo”, como bem ensina Paulo de Barros Carvalho (2021).

Essa dualidade é essencial, uma vez que o sistema jurídico não ignora o mundo externo, mas o traduz para sua própria linguagem e lógica, sem submeter-se a ela. A distinção entre “fato social” e “fato jurídico” é um exemplo claro dessa seletividade. Relatado o evento em linguagem social, teremos fato social, o qual, uma vez vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico.

A capacidade do sistema jurídico de operar e se reproduzir reside em suas determinações estruturais, quais sejam o código e o programa.

O Direito funciona com um esquematismo binário, que é o seu código lícito/ilícito. Esse código permite ao sistema selecionar, dentro das comunicações do sistema social, aquelas que integram o sistema parcial do direito, garantindo a continuidade e autorreprodução do sistema.

O polo positivo (lícito) se aplica quando o comportamento coincide com as condutas prescritas pelas normas do sistema, enquanto o negativo (ilícito) se aplica nas hipóteses de infringência àquelas prescrições normativas. A unidade do código implica que não se pode tomar uma decisão sobre um valor sem considerar o outro; a adjudicação de valores a situações supõe a avaliação da possibilidade contrária.

Os programas são o suplemento da codificação, dão direcionalidade à semântica condicionada por um código. Enquanto o código define a distinção básica (lícito/ilícito), os programas fornecem o conteúdo e a especificidade para resolver problemas especificamente jurídicos.

Por exemplo, no âmbito das relações entre Fisco e contribuinte, o direito realiza duas seleções: (i) um corte no sistema social para diferenciar o sistema do direito pelo código lícito/ilícito, e (ii) dentro do sistema jurídico, uma nova divisão que conecta as comunicações selecionadas e lhes atribui sentido, qualificando-as como lícitas ou ilícitas.

Nessa estrutura autopoietica, a prova assume um papel constitutivo, posto que para que um evento da vida social seja transformado em um fato jurídico, ele precisa ser contado, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, sob pena de fatos jurídicos sem linguagem competente serem meros eventos.

A prova, portanto, não é apenas um instrumento para conhecer um fato preexistente, mas a linguagem competente que o constitui juridicamente. O sistema autopoietico do Direito, ao regular a forma como sua própria autorreprodução ocorre, exige a prova obtida licitamente como suporte para que se tenha um fato jurídico.

NOÇÕES GERAIS SOBRE A PROVA: NATUREZA JURÍDICA E MORFOLOGIA DA PROVA

A perspectiva morfológica para analisar a prova deve ser entendida como “morfologia”, o estudo da constituição dos elementos de um enunciado linguístico. No contexto da prova jurídica, que é intrinsecamente um enunciado linguístico, a morfologia permite decompor a prova em unidades menores para identificar seus atributos e funções.

A fonte da prova é o sujeito competente em atividade, ou seja, o emissor da mensagem probatória exercendo o ato de enunciação. É importante notar a diferença entre fonte e meio de prova, sendo que a fonte é a enunciação realizada por um sujeito habilitado, enquanto o meio de prova se confunde com a enunciação-

enunciada, que é o relato linguístico que constitui o sujeito, tempo, lugar e modo em que a enunciação ocorreu, introduzindo os enunciados probatórios no sistema do direito.

O objeto é o fato que se pretende provar, consistente na alegação da parte. O objeto da prova não é os acontecimentos em si, mas as afirmações sobre eles. Para que um fato seja suscetível de ser provado, ele precisa ser determinado no tempo e no espaço, situado dentro dos limites ontológicos da possibilidade e ser relevante para a aplicabilidade da norma tributária geral e abstrata. As alegações genéricas não são, rigorosamente, fatos para fins jurídicos.

O conteúdo é o fato provado, que é o enunciado linguístico veiculado pela prova, independentemente da apreciação do julgador. O conteúdo probatório é interno à prova, decorrendo da existência da prova já realizada e consistindo nos fatos por ela constituídos.

A forma refere-se ao modo como a prova se exterioriza, que deve ser sempre escrita ou passível de ser convertida em linguagem escrita (documental). Todas as provas assumem a forma documental, pois mesmo as afirmações orais só se tornam prova quando reduzidas a escrito. Não há forma sem conteúdo, e vice-versa, posto que ambos coexistem e se complicam em um signo.

A função é o propósito persuasivo da prova, visando ao convencimento do julgador. Toda prova tem uma função persuasiva, colaborando para o convencimento do órgão habilitado a decidir. A prova jurídica busca uma “verdade lógica” ou “verdade jurídica”, formada dentro do sistema do direito, não uma verdade material inatingível.

Os destinatários são para quem os enunciados probatórios se dirigem, com o propósito de convencer. No processo, o destinatário da prova é o julgador, ou seja, o juiz ou a autoridade administrativa, a quem se pretende convencer.

A finalidade é o objetivo último da prova, que é a constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito. A prova é um elemento indispensável para a regular constituição do fato jurídico em sentido estrito, no âmbito de uma norma jurídica individual e concreta.

Em resumo, a prova é um fato jurídico que pode ser analisado em seus componentes estruturais, proporcionando uma visão detalhada de como ela é formada e qual o papel de cada parte nessa constituição. A realidade jurídica é uma construção da linguagem, e a prova é o meio pelo qual os eventos do mundo fenomênico são “contados, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo”, tornando-se fatos jurídicos.

A prova, no direito, é um conceito complexo e polissêmico, cujo entendimento varia conforme o momento e o contexto em que é considerada. Fabiana Del Padre Tomé (2016) destaca a importância de esclarecer seus múltiplos sentidos para uma análise tributária rigorosa, não havendo como “certificar que uma acepção seja mais ou menos correta que outra”.

A Prova no Direito Tributário: A Constituição do Fato Jurídico Tributário pela Linguagem das Provas

A obra de Fabiana Del Padre Tomé (2016), que se alinha com o construtivismo lógico-semântico de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, enfatiza que a realidade, para o ser cognoscente, é constituída pela linguagem. Nesse sentido, o fato jurídico é uma construção linguística.

Como mencionado, um evento do mundo fenomênico, que se esvai no tempo e no espaço, só se torna um fato jurídico quando é relatado de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, sendo imprescindível não apenas para “conhecer os acontecimentos”, mas para conseguir uma determinação formal dos fatos, construindo a linguagem que constitui a realidade jurídica e o fato jurídico tributário.

O termo “prova” pode ser empregado em diversas acepções, gerando ambiguidade (processo/produto) e plurissignificação, como bem descreve Fabiana Del Padre Tomé (2016), tais como (i) fato a ser reconstruído (aquilo que se busca comprovar), (ii) atividade probatória (o ato de produzir a prova), (iii) meio de prova (instrumento utilizado para a comprovação, como por exemplo, documento, testemunho, perícia), (iv) procedimento organizacional (as regras e etapas para a produção da prova), (v) resultado do procedimento (o enunciado probatório produzido), (vi) efeito na convicção do destinatário (a capacidade de convencer o julgador).

Essa polissemia decorre das diferenças quanto ao alcance do termo, aos diversos momentos em que a prova é considerada, à estrutura aberta da linguagem e aos aspectos de sua pertinência. É fundamental, ao falar em prova, especificar a fase de sua dinâmica a que se refere.

O ordenamento jurídico brasileiro adota um sistema de prova do tipo aberto, prescrevendo no art. 369 do CPC/2015 que as partes têm o direito de empregar “todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos”. No entanto, essa abertura não é irrestrita, pois o direito à prova é o direito à prova legítima, exercido segundo os procedimentos regulamentados pela lei, que inclui o veto às provas obtidas por meio ilícito.

Dentre as espécies de provas, destacam-se as indiretas, as pessoais e as documentais.

Tradicionalmente, distinguia-se entre prova direta (que recairia diretamente sobre o fato a ser provado) e prova indireta (que levaria ao fato por dedução). Contudo, Fabiana Del Padre Tomé critica essa terminologia, argumentando que toda prova é, em sua essência, indireta. Nunca acessamos o “evento” em si, mas sim os “enunciados” ou “afirmações” sobre os eventos, que são construções de linguagem. A prova, nesse sentido, é uma conjectura que leva a uma presunção.

A prova é vista como um signo que remete a outro signo, em uma cadeia interminável de significações, sem nunca atingir o objeto significado de forma

absoluta, devido à natureza incompleta do signo. Exemplos dessa natureza indireta incluem o “vestígio” (tudo que resta de algo que desapareceu) e a “pista” (uma anormalidade que pode orientar a construção do fato jurídico).

A percepção de um evento do mundo fenomênico só se torna “prova jurídica” quando seu relato linguístico é efetuado na forma prescrita pelo Direito, cumprindo a função de constituir o fato. Esta é uma decorrência fundamental do caráter autopoiético do sistema do Direito, que se autoorganiza e se autorreproduz, regulando o que nele ingressa e exigindo formas e tempos apropriados para a constituição da realidade jurídica.

As provas documentais abrangem tudo o que registra um fato, independentemente do meio (incluindo arquivos magnéticos). O uso da ata notarial, por exemplo, é de utilidade para documentar fatos em sistemas informatizados ou na internet. Documentos essenciais à propositura da ação devem acompanhar a petição inicial. Documentos novos podem ser juntados a qualquer tempo se referentes a fatos supervenientes ou para contraprova, desde que se dê à parte contrária o direito de se manifestar.

A confissão consubstancia-se em uma declaração voluntária em que o indivíduo admite como verdadeiro um fato que lhe é prejudicial. Embora alguns doutrinadores não a considerem um meio de prova, é uma atividade exercida em observância às regras de organização probatória, a qual pode ser judicial ou extrajudicial, expressa ou presumida (tácita ou ficta, como na revelia).

No direito tributário, a confissão não é irretratável e deve ser valorada em conjunto com as demais provas, podendo ser anulada em caso de erro (de fato ou de direito), dolo ou coação. Assim, a confissão não se configura em prova plena que dispense outros elementos probatórios.

O depoimento de terceiros que tenham conhecimento do fato controvertido — prova testemunhal — é sempre admissível no processo administrativo tributário, salvo disposição legal em contrário. Embora possa ser considerada “fraca”, é uma prova válida e pode ser utilizada tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte.

A perícia é um exame técnico ou científico necessário para a apuração de fatos que dependam de conhecimentos especializados. A autoridade preparadora pode indeferir perícias inúteis, protelatórias ou impraticáveis. No entanto, o ato de deferimento/indeferimento é vinculado, e o indeferimento deve ser fundamentado objetivamente.

A prova emprestada refere-se à utilização de provas produzidas em outro processo. Em uma aceção, trata-se da construção de uma nova prova idêntica à já existente em um processo envolvendo as mesmas partes e fatos semelhantes.

No entanto, informações fornecidas por outras Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios, servem apenas como “elemento de suspeita” ou “ponto de partida” para que o ente tributante que as recebe realize seus próprios atos fiscalizatórios e produza suas próprias provas, não sendo, por si só, suficientes para lavratura de lançamento ou aplicação de penalidade.

Os indícios e presunções são, em sua essência, provas indiretas, pois o acesso aos fatos (eventos) é sempre mediado pela linguagem e pelo raciocínio lógico, sendo a prova uma conjectura que leva à presunção.

As presunções são operações mentais que, a partir de um fato conhecido (indício), permitem construir um fato presumido. No direito tributário, apenas as presunções relativas (*juris tantum*) são válidas, admitindo-se prova em contrário e garantindo o exercício da ampla defesa.

O Fisco não está dispensado de provar o “fato base” que autoriza a presunção. As presunções *hominis* (judiciais) são deduções do julgador baseadas na experiência; são consideradas possíveis e necessárias, mas os indícios devem ser veementes e homogêneos para gerar certeza jurídica.

Já as provas obtidas por meio ilícito são vedadas. A gravação de conversa telefônica entre interlocutores determinados é considerada lícita, mas a escuta telefônica adrede preparada é ilícita por violar o sigilo pessoal. O sigilo bancário é um direito fundamental, sendo sua quebra, em regra, dependente de autorização judicial. Informações de dados extraídos de computadores pessoais com violação de domicílio também são inadmissíveis.

Embora a regra seja a necessidade de prova para a constituição do fato jurídico, alguns fatos são dispensados de comprovação, como os fatos notórios e os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária (embora a confissão ainda precise ser valorada). A confissão torna os fatos incontroversos, dispensando a produção probatória sobre eles, mas não sobre a confissão em si.

A assertiva de que “não se provam fatos negativos” não tem razão de ser. Toda proposição negativa implica uma proposição positiva contrária, e, no Direito, um fato negativo sempre pode ser provado, geralmente pela demonstração de um fato positivo contrário ou pela ausência de prova do fato positivo que ilidiria a negação. No Direito, os fatos negativos devem ser delimitados no tempo e no espaço para terem relevância jurídica, pois as hipóteses normativas exigem critérios temporais e espaciais.

Toda prova precisa ser pertinente e concludente. A pertinência relaciona-se com o interesse do processo, sendo o fato capaz de exercer qualquer influência sobre a decisão da causa. A concludente se configura na qualidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos discutidos, não significando que a prova, por si só, deva ser suficiente para formar a convicção do julgador, mas que possa servir como argumento ao lado de outros. Um fato “inconcludente” ou “impertinente” é inócuo para a prova.

O ônus da prova, em regra, compete a quem alega determinado fato. Se o Fisco apresenta provas de um fato, cabe ao contribuinte fazer a contraprova, demonstrando o fato oposto.

A PROVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO) COMO EXPRESSÃO LEGÍTIMA DA AUTONOMIA PRIVADA

O planejamento tributário é uma prática legítima da autonomia privada e necessária à racionalização dos encargos fiscais, impactando diretamente a sustentabilidade das atividades empresariais e a livre iniciativa. Isso porque nosso ordenamento jurídico assegura ao contribuinte o direito de organizar suas atividades conforme critérios de eficiência e racionalidade, inclusive tributária.

Essa liberdade negocial permite a adoção de estruturas lícitas que resultem em menor carga tributária, sem que isso configure, por si só, indício de fraude ou abuso. Nesse contexto, a validade do planejamento tributário deve ser analisada com base na estrutura jurídica formal e comprovada por meios legítimos de prova, e não a partir de juízos subjetivos sobre o propósito econômico das operações.

A atuação da autoridade fiscal deve respeitar os limites legais e se fundamentar na demonstração efetiva de simulação ou dissimulação, nos termos dos artigos 116, parágrafo único, e 149, inciso VII, do CTN. A desconsideração de atos praticados dentro da moldura legal ofende o princípio da segurança jurídica, ao permitir interpretações amplas e arbitrárias sobre a validade de operações formalmente regulares.

Combater a elisão equivale a negar ao contribuinte o exercício de sua liberdade constitucional de organizar seus negócios conforme o que for mais eficiente e menos oneroso, dentro dos limites da lei. A opção pela prevalência da forma jurídica lícita, devidamente comprovada, sobre juízos econômicos subjetivos é um imperativo para a segurança jurídica e a previsibilidade nas relações tributárias. O direito tributário, por envolver a liberdade e a propriedade das pessoas, exige que suas leis sejam interpretadas de forma estrita, eliminando vaguezas e indeterminações.

A elisão caracteriza-se pela adoção de meios lícitos para reduzir, postergar ou evitar o nascimento da obrigação tributária, sem ocultação de fatos ou vício de forma. Já a evasão — na qual se incluem a simulação e a dissimulação — pressupõe conduta ilícita, voltada a enganar o Fisco mediante omissão, fraude ou declaração enganosa da vontade.

Nesses últimos casos, há uma linguagem constitutiva de um fato jurídico que não representaria o real negócio jurídico realizado, competindo ao Fisco descrever, em linguagem competente, o fato que representaria a efetiva relação jurídica pactuada e provar a ocorrência do fato tributário que alega ter sido ocultado. Ao contribuinte, por sua vez, caberá demonstrar que nada foi dissimulado.

É por meio da linguagem das provas que o fato jurídico tributário é constituído, tomado de um evento ocorrido no mundo fenomênico, adquirindo foros de juridicidade e ingressando no sistema jurídico por meio de uma hipótese normativa. A autoridade deve demonstrar a relação de causalidade entre o indício e a prova que se pretende produzir, robustecendo a prova para impedir que a relação de causalidade seja infirmada pela demonstração de que outro fato também poderia ter ocorrido.

Em suma, a teoria das provas é o pilar que permite à Administração Tributária atuar contra a evasão, mas sempre dentro dos estritos limites da lei e da Constituição. A validade da atuação fiscal não reside em conceitos genéricos ou em intenções supostamente “abusivas” sem previsão legal, mas na comprovação inequívoca de fraude, dolo ou simulação (incluindo a dissimulação), conforme os dispositivos específicos do Código Tributário Nacional.

O planejamento tributário deve ser reconhecido como expressão legítima da autonomia privada e da racionalidade fiscal. A atuação do Fisco deve ser pautada em critérios objetivos, legalmente estabelecidos e devidamente comprovados por meio da linguagem das provas. Apenas assim se assegura o equilíbrio entre o interesse arrecadatário do Estado e as garantias fundamentais do contribuinte em um Estado Democrático de Direito.

Crítica à Doutrina da Interpretação Econômica (“substance over form”) – Necessidade de Observância dos Limites Normativos

A doutrina da “substance over form” (substância sobre a forma) propõe que, diante de dúvidas na interpretação da legislação tributária, o intérprete deve privilegiar o conteúdo econômico dos atos e fatos em detrimento da forma jurídica adotada. No entanto, essa perspectiva deve ser rechaçada, na medida em que é considerada um equívoco que tem impedido o direito tributário de evoluir como ciência jurídica.

Em outras palavras, o resultado econômico da operação deveria prevalecer sobre a sua conformação jurídica. A ideia subjacente seria a de que a tributação deve se pautar na “realidade” das operações, ignorando a estrutura negocial (forma) escolhida pelo contribuinte.

No ordenamento jurídico brasileiro, a legalidade tributária impõe limites rigorosos à atividade interpretativa do Fisco. A tributação deve se ater aos fatos juridicamente qualificados e não pode se fundar em analogia, presunções genéricas ou realidades econômicas não juridicizadas. A Constituição Federal, ao vedar a criação de tributos sem lei, veda também a aplicação de doutrinas alienígenas — como a do *substance over form* ou do “propósito negocial” — sem respaldo normativo específico.

Doutrinas estrangeiras, oriundas de sistemas de *common law*, como a norteamericana, não são compatíveis com a rigidez do modelo normativo brasileiro. A ausência de finalidade extratributária, frequentemente invocada como fundamento para a requalificação de operações, não tem respaldo como critério jurídico autônomo em nosso sistema. Conforme pontua Paulo Ayres Barreto (2016), não há vedação normativa à adoção, por meios lícitos, de estruturas voltadas exclusivamente à economia tributária.

É imperativo, portanto, que o combate à evasão fiscal e a eventuais “anacronismos legislativos” ocorram por meio de modificações legislativas expressas, e não por meio da interpretação. A forma jurídica lícita, uma vez observados seus requisitos de validade, deve ser respeitada, porquanto é por meio dela que o fato

jurídico é constituído no sistema. A recusa em aceitar a prevalência da “substância econômica” sobre a “forma jurídica” é, sob a ótica da autopoiese, uma consequência lógica da clausura operativa do direito.

Ademais, a concepção da “*substance over form*” padece de um vício de origem fundamental ao contrapor forma e conteúdo como se fossem entidades opostas, e não complementares. O valor do ato não está em sua forma ou conteúdo isoladamente, mas na relação de oposição indissociável entre eles.

Por isso, a identificação dos fatos que dão origem à obrigação tributária deve pautar-se na linguagem das provas, que certifica a ocorrência do fato e seu perfeito enquadramento nos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata. Assim, a verdade alcançada é a verdade lógica, construída conforme as regras do sistema, submetida às provas e resistente à refutação, como já mencionado.

A autoridade fiscal somente poderá desconsiderar atos praticados pelo contribuinte se comprovar, com base na linguagem das provas, que houve simulação, dissimulação, dolo ou fraude, nos termos do Código Tributário Nacional. A ausência de propósito negocial pode, no máximo, ser indício, mas nunca fundamento autônomo para o lançamento tributário. A linguagem competente das provas é o instrumento que permite transformar um evento em fato jurídico, conferindo-lhe juridicidade e efeitos no âmbito tributário.

Desse modo, a prevalência da forma jurídica válida e dos meios de prova idôneos deve ser o critério para distinguir a elisão da evasão, assegurando previsibilidade, estabilidade e respeito à autonomia privada no exercício do planejamento tributário.

ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Importante ressaltar os entendimentos jurisprudenciais a respeito, em que os julgadores se posicionam pela necessidade do Fisco comprovar efetivamente a intenção de fraudar o erário pelo contribuinte em operações que geram redução da carga tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.
Ano-calendário: 2016.

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

INOCORRÊNCIA. (...) É lícita a operação de cisão parcial seguida de alienação de participação societária quando realizada com propósito negocial legítimo e substância econômica, ainda que resulte em redução da carga tributária. **A mera economia fiscal não configura, por si só, planejamento tributário abusivo. Cabe ao Fisco demonstrar a artificialidade da operação e a intenção de fraudar o erário para desconsiderar a estrutura societária escolhida pelo contribuinte.** (...) (Brasil, CARF, Recurso Voluntário n. 17095.720106/2020-76).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Exercícios: 2010,

2011, 2012, 2013.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS

JURÍDICAS SIMULADAS. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente. **MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS. Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos,** com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício. (...) **A comprovação da existência de grupo econômico irregular, constituído para evasão de tributo, atrai a aplicação da responsabilidade solidária** dos participantes do grupo por interesse comum nas operações das quais decorrem os fatos geradores dos tributos devidos, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN. (...) (Brasil, CARF, Recurso Voluntário nº 10660.722414/2015-68).

(...) 6 - Por certo, **é necessária a observância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade para a interferência do Estado na autonomia e na liberdade do contribuinte para efetuar seu planejamento tributário, sob risco de prejudicar a estabilidade das relações jurídicas e a previsibilidade no ambiente da tributação. Afinal, o contribuinte não pode ser compelido a realizar negócios desvantajosos quando é lícitamente possível agir de outro modo e obter a redução legal da carga tributária. Nesse cenário, não pode a fiscalização criar obstáculos aos negócios empresariais com fundamentos subjetivos.** (...) Para isso, foram realizadas diversas operações que, analisadas isoladamente, não violavam nenhuma norma legal.

Porém, o resultado da reorganização proporcionou ao sujeito passivo os melhores efeitos tributários que não seriam possíveis legalmente" (...) 9 - A decisão ID 13249373 proferida nos autos da ação anulatória nº 5026426-45.2018.4.03.6100 concedeu a tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário ao concluir que **a Administração Pública desconsiderou os efeitos o planejamento tributário com base em interpretações subjetivas e que a legislação fiscal aplicável à época do fato gerador não vedava o reconhecimento, o registro, a amortização e a dedução do ágio oriundo de operações realizadas entre partes relacionadas, o que veio a ocorrer somente partir de 1º de janeiro de 2015, com a vigência da Lei nº 12.973/2014 .** (...) 11 - Assim, nesse cenário, **não é possível avaliar, no momento, se a conclusão do Fisco - de que houve planejamento tributário abusivo - foi pautada por critérios objetivos, uma vez que as provas indicam que todos os atos praticados foram registrados e declarados pela agravada, o que pode revelar, inclusive, mera divergência**

interpretativa quanto às normativas válidas à época. (...) 14 - Agravo de instrumento desprovido (Brasil, TRF-3, Agravo de Instrumento n. 5001394-68.2019.4.03.0000/SP).

AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PROTEÇÃO À LIVRE INICIATIVA. HONORÁRIOS

DE SUCUMBÊNCIA. 1. No Direito brasileiro, ao lado de disposições legais específicas que neutralizam, por si só, os efeitos tributários benéficos que adviriam de determinadas operações societárias casuisticamente escolhidas pelo legislador, há regra geral - no sentido ser aplicável à generalidade dos tributos - prevista nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, que **autoriza o Fisco a desconsiderar atos, negócios e operações realizados pelo sujeito passivo mediante o emprego de dolo, fraude ou simulação.** 2. **Assim, a desconsideração de “planejamentos tributários” pela administração pública somente se legitima quando as operações empregadas forem ilícitas (dolosas, fraudulentas ou simuladas), cabendo ao legislador a edição de normas específicas que impeçam ou neutralizem eventual economia tributária quando o planejamento envolver atos lícitos. (...)**

4. **Havendo perfeita correspondência da substância das operações com as formas que foram adotadas para a sua realização, não é possível afirmar que os atos praticados tenham sido simulados, sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal.** 5. Diante de operações lícitas que venham sendo utilizadas pelos contribuintes como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas, ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, **não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal “planejamento”, porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.**

6. **Assim, a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações verdadeiros, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsidera-los, pois não existe - e nem poderia existir, porque ofenderia o artigo 170 da Constituição Federal - uma norma geral que obrigue o administrado a, frente a possibilidade de submeter-se a dois regimes fiscais, optar**

pelo mais gravoso. (...) (Brasil, TRF-4, Apelação/Remessa Necessária n. 5009900-93.2017.4.04.7107/RS).

Trecho do julgamento do Recurso Voluntário n. 16561.720070/2017-19, julgado no CARF, descreve exatamente o que vem sendo exposto:

Na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, não há que se falar em fraude à lei, tampouco em considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício (Brasil, CARF, Recurso Voluntário n. 16561.720070/2017-19).

Como consequência, quando verificada a existência de razões extratributárias relevantes, não se configura atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ainda mais porque as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas ao abuso de direito, abuso de forma, negócio indireto e inexistência de propósito negocial não têm amparo no direito tributário brasileiro.

Outros casos julgados¹ com o mesmo entendimento de que é necessário se comprovar a atitude ilícita do contribuinte, afastando-se o planejamento tributário apenas quando não houver correspondência entre o formato do negócio para recolher menos tributo e a forma jurídica em vigência.

Verifica-se que em todos os julgados foram adotados os entendimentos de que ao Fisco não cabe agir sem comprovar efetivamente a atuação dolosa por parte do contribuinte e assim desconsiderar a opção negocial implementada para diminuir o impacto tributário sobre determinada operação.

É preciso mais, é preciso que a Administração Pública aja com zelo pelos direitos dos contribuintes, que possuem liberdade e autonomia de atuar conforme os limites normativos de nosso ordenamento jurídico, e prove de forma contundente o ilícito cometido.

A mera argumentação de redução da carga tributária e erros formais não são cabíveis para desconfigurarem o planejamento tributário adotado, afastando-se a imposição de multas e penalidades, garantindo-se a livre opção pelo melhor caminho a ser trilhado naquele modelo de negócio.

A defesa não é em prol dos contribuintes, mas das normas jurídicas tributárias que regem nosso ordenamento, dos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da proporcionalidade e da razoabilidade, das provas que demonstram a atuação correta ou não da Administração Pública e das pessoas físicas e jurídicas submetidas à arrecadação fiscal, em que todos os direitos e deveres, tanto dos cidadãos quanto do Fisco, sejam respeitados.

¹ TRF-4 - Apelação Cível 50040039520144047202 SC, TRF-1 – Apelação Cível 1011390-57.2020.4.01.3500.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo, fundamentado no construtivismo lógico-semântico e na teoria da prova, demonstrou-se que a análise do planejamento tributário deve partir da verificação da forma jurídica adotada, e não exclusivamente do resultado econômico. O direito tributário brasileiro, como sistema autopoiético, reconhece como juridicamente relevantes apenas os fatos que ingressam em seu universo normativo por meio da linguagem competente e da prova idônea.

A tentativa de tributar com base em equivalências econômicas, desconsiderando a forma válida do negócio jurídico, constitui uma distorção do sistema, contrariando os princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica. No universo jurídico, a verdade não corresponde a uma realidade empírica absoluta, mas a uma construção racional, formada pelas regras do sistema e submetida à prova e à refutação.

A escolha de uma estrutura menos onerosa para o contribuinte é expressão legítima da autonomia privada, e a desconsideração de atos ou negócios jurídicos somente se justifica nos casos legalmente previstos de simulação, dissimulação, fraude ou dolo, devidamente comprovados pela linguagem das provas.

Assim, a análise da forma jurídica adotada e sua correspondente comprovação devem prevalecer sobre interpretações econômicas subjetivas. Essa adesão rigorosa aos critérios formais assegura previsibilidade, estabilidade e confiança nas relações tributárias, pilares fundamentais da segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito.

Compete à Administração Tributária descrever, em linguagem competente, o fato jurídico que pretende tributar e demonstrar, por provas, sua ocorrência. Ao contribuinte, por outro lado, incumbe demonstrar a inexistência de dissimulação. A desconsideração de atos somente se justifica se comprovados fraude, dolo, simulação ou dissimulação.

De acordo com as jurisprudências mencionadas, o entendimento dos julgadores do CARF e dos Tribunais é pela necessidade do Fisco demonstrar a artificialidade da operação realizada e a intenção de fraudar o erário para desconsiderar a estrutura societária implementada pelo contribuinte, a qual resultou em redução da carga tributária.

E, ainda, destacou-se a posição de que quando as provas demonstram o devido cumprimento da legislação, como registros e declarações pelo contribuinte, a alegação do Fisco de que houve planejamento tributário abusivo pode ser mera divergência interpretativa quanto às normativas válidas à época; é preciso que o seja devidamente comprovado na autuação.

Isso porque o contribuinte não é compelido a realizar negócios jurídicos desvantajosos quando é lícitamente possível agir de outro modo, e reduzir o montante a ser pago, não sendo possível à Administração Pública criar obstáculos com fundamentos subjetivos, de que se tratam de operações meramente formais, sendo necessária a observância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

para a interferência do Estado na autonomia e na liberdade do contribuinte, evitando-se prejuízos na estabilidade das relações jurídica e na previsibilidade do ambiente de tributação.

Dá-se a devida importância à forma jurídica adotada e à sua comprovação por meio de provas idôneas. Não se exige a certeza empírica absoluta de que o relato corresponda integralmente ao evento do mundo real, mas sim a certeza de que esse relato foi construído conforme as regras do sistema, dentro de seus limites normativos, conferindo limites ao poder de tributar e garantindo proteção ao contribuinte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: Código de Processo Civil. Acesso em: 6 de maio de 2026.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 6 de maio de 2026.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 6 de maio de 2026.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Recurso Voluntário 17095.720106/2020-76. Relator Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**. Julgado em 11 de setembro de 2024. Publicado em 15 de outubro de 2024. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard3_replica_n12/browse?q=17095.720106%2F2020-76. Acesso em: 21 jun. 2025.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Recurso Voluntário 10660.722414/2015-68. Relatora Laura Baptista Borges**. Julgado em 18 de dezembro de 2024. Publicado em 10 de março de 2025. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard3_replica_n12/browse?q=10660.722414%2F2015-68. Acesso em: 21 jun. 2025.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Recurso Voluntário 16561.720070/2017-19. Relatora Gisele Barra Bossa**. Julgado em 16 de outubro de 2019. Publicado em 16 de outubro de 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard3_replica_n12/browse?q=16561.720070%2F2017-19. Acesso em: 21 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3. Agravo de Instrumento 50013946820194030000. Relator Desembargador Federal Antônio Carlos Cedenho. 3ª Turma. Julgado em 04 de junho de 2020. Publicado em: 10 de junho de 2020. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/listView.seam?ca=d27316574eeb3bb5d6ddf3529399a6dbcf31da5348754098>. Acesso em: 21 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4. Apelação/Remessa Necessária 5009900-93.2017.4.04.7107. Relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. 2ª Turma. Julgado em 10 de dezembro de 2019. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_pesquisa&selForma=NU&txtValor=50099009320174047107%20&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&txtChave=. Acesso em 21 de jun. de 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF-4. Apelação Cível 50040039520144047202, Relatora Luciane Corrêa Munch. 1ª Turma. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_pesquisa&selForma=NU&txtValor=50040039520144047202&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&txtChave=. Acesso em 21 de jun. de 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região - TRF-1. Apelação Cível 1011390-57.2020.4.01.3500, Relatora Kátia Balbino. Disponível em: <https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/listView.seam?ca=70b6846b083c00e768454ac9afac371ae18f5479178b8f1>. Acesso em 21 de jun. de 2025.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos.** São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 11ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade.** Edição Especial. Organização de Gustavo Bernardo Krause - São Paulo: Annablume, 2010.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no Direito Tributário.** 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2016.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** São Paulo: Noeses, 2002.