

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC**

**LUCAS MARTINS BIFF**

**NORMA GERAL ANTIELISIVA: UMA ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO  
ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Florianópolis**

**2013**

LUCAS MARTINS BIFF

**NORMA GERAL ANTIELISIVA: UMA ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO  
ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia apresentada ao Curso de graduação em  
Direito da Universidade Federal de Santa Catarina –  
UFSC, como requisito parcial para obtenção do  
título de bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar

**Florianópolis**

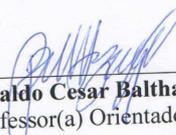
**2013**

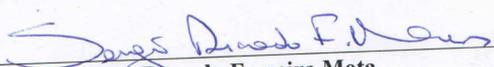
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**Norma geral antielisiva: uma análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**", elaborada pelo(a) acadêmico(a) **Lucas Martins Biff**, defendida em **03/07/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,0 (nove), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 3 de Julho de 2013

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldo Cesar Balthazar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Sergio Ricardo Ferreira Mota**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**José Sergio da Silva Cristovam**  
Membro de Banca

**À minha família, por todo apoio, amor e carinho.  
Que continuemos sempre assim.**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, por iluminar meus passos, por renovar todos os dias a minha força e coragem que me fizeram chegar ao fim desta caminhada;

Aos meus pais, pelo eterno amor e carinho. Obrigado por serem a minha referência de tantas maneiras e estarem sempre presentes na minha vida.

Às minhas irmãs, Patrícia e Marina, pela grande amizade e companheirismo.

À minha namorada Jéssica, por todo amor e dedicação durante esses anos de namoro e grande ajuda direta e indireta para elaboração deste trabalho.

Ao meu orientador, prof. Ubaldo César Balthazar, pela paciência, por estar sempre solícito, por acreditar na realização deste trabalho e ouvir pacientemente as minhas considerações compartilhando comigo as suas sugestões, conhecimento e experiências, que sempre me motivaram. Quero, aqui, expressar o meu reconhecimento e admiração pela sua competência profissional e minha gratidão pela forma humana que conduziu minha orientação.

Aos meus amigos, que sempre se fizeram presentes em minha vida, e que pelos momentos de alegria e ajuda mútua fizeram este caminho muito mais prazeroso.

**É muito melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfos e glórias, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem nessa penumbra cinzenta que não conhece vitória nem derrota.”**

**Theodore Roosevelt**

## RESUMO

Este trabalho tem por escopo avaliar a possibilidade de aplicação e o alcance da regra geral antielisiva. Para isso, primeiramente, apresenta-se as normas e obrigações tributárias, o conceito e classificação de planejamento tributário e distingue-se as condutas elisivas e evasivas. Também, explica-se as limitações ao direito de liberdade dos contribuintes, baseando-se nos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Apresenta-se, ainda, as restrições da utilização do princípio da capacidade contributiva em face da legalidade e tipicidade Tributária. Por fim, são apresentados os pressupostos e razões da regra geral antielisiva e a impossibilidade de interpretá-la economicamente, buscando-se explicitar a inaplicabilidade da regra geral antielisiva, tendo em vista a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

**Palavras-chave** Planejamento tributário. Elisão Fiscal. Legalidade Tributária. Regra geral antielisiva

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>10</b>
1.1 Normas e Obrigações Tributárias .....	10
1.2 Classificação e Delimitação do Planejamento Tributário.....	14
1.3 Distinção entre Elisão e Evasão Fiscal .....	18
<b>2 LIMITAÇÕES AO DIREITO E LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO DOS CONTRIBUINTES.....</b>	<b>25</b>
2.1 A Auto Organização e os Fundamentos do Planejamento Tributário .....	25
2.2 Os Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica .....	29
2.3 As Restrições da Utilização do Princípio da Capacidade Contributiva e Igualdade Tributária em virtude do Princípio da Legalidade e da Tipicidade Tributária .....	36
<b>3 O ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.....</b>	<b>42</b>
3.1 Os Pressupostos e Fundamentos das Normas Gerais Antielisivas .....	42
3.2 A Impossibilidade da Interpretação Econômica Ilimitada do Dispositivo .....	48
3.3 A Inconstitucionalidade do Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional .....	51
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>60</b>

## INTRODUÇÃO

Em toda a história, o homem sucessivamente buscou se isentar, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, seja por motivos políticos, sociais ou econômicos.

Nasce, então, a dicotomia entre o poder/dever do Estado em cobrar e arrecadar tributos para que a máquina Estatal possa funcionar, e a obrigação e possibilidade do Administrado em pagá-los.

Com o desenvolvimento da sociedade e o gradual aumento da complexidade das regras que as coordenam, as normas de Direito Tributário adquiriram uma grande importância, tendo em vista esse conflito existente entre a pretensão arrecadatória do Fisco e o interesse do contribuinte de proteger seu patrimônio. No Brasil, a arrecadação de tributos demonstra-se demasiadamente alta, tendo como consequência a ocorrência de evasão e elisão fiscal, em virtude da contrariedade que acomete o cidadão.

É desse descontentamento do contribuinte que surge o desejo de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, utilizando para tanto as mais diversas formas de ação. Nesse contexto é que nasce a figura da elisão fiscal, como forma do contribuinte conseguir realizar seu escopo. Contudo, há divergência entre os autores em relação a possibilidade e aos limites deste instituto.

Tendo em vista a divergência doutrinária, esta pesquisa procura realizar um estudo a respeito da melhor interpretação dada ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. O foco da pesquisa está centralizado no alcance do dispositivo legal e sua constitucionalidade.

No primeiro capítulo, estabelece-se conceito e classificação do planejamento tributário. Inicialmente, faz-se uma referência às premissas gerais, necessárias a uma apreciação integral do tema, como conceito de normas e obrigações tributárias.

Após discorrer sobre a classificação do planejamento tributário, adentra-se no segundo capítulo, na qual serão delineadas as limitações ao direito de auto-organização dos contribuintes. Esses limites serão formados e fundamentados sob a ótica do princípio da legalidade, da tipicidade e do princípio da capacidade contributiva.

No terceiro capítulo, após a contextualização da norma geral antielisiva, é analisada a constitucionalidade e o alcance da norma introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do

Código Tributário Nacional. Para a análise da constitucionalidade deste dispositivo, houve, primeiramente, a análise do que pretendia o legislador criador da norma e, posteriormente, o real efeito da inovação feita pelo parágrafo único no ordenamento jurídico pátrio.

## **1 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A competitividade, bem como a alta carga tributária do País, provoca nas empresas a busca por novas ferramentas de gestão, com o propósito de enfrentar a concorrência acirrada e atingir seus objetivos. O conflito entre a administração pública, procurando maximizar a arrecadação de tributos, e os contribuintes, desenvolvendo suas atividades, sem comprometer parte de seu patrimônio para adimplir suas obrigações tributárias, é permanente.

É neste cenário que se apresenta o planejamento tributário. As empresas procuram desenvolver suas atividades, sem comprometer parte de seu patrimônio para adimplir suas obrigações tributárias.

Com base no princípio da eficiência, considerado um direito de qualquer pessoa (física ou jurídica), o planejamento consiste em procurar os meios legais de evitar ou postergar a incidência, ou ainda reduzir o tributo possivelmente devido.

Diante disso, se conceitua planejamento tributário atrelado à definição de elisão fiscal, sendo, esta, o meio legal utilizado para tentar diminuir o valor a ser pago ao Fisco ou ainda, evitar ou retardar tal incidência. Ao contrário da elisão, se for utilizado meio ilícito, se caracteriza evasão fiscal.

Contudo, para melhor compreender essa ideia, mister se faz uma análise das premissas gerais, como normas e obrigações tributárias, imprescindíveis a uma análise irrestrita do tema.

### **1.1 Normas e Obrigações Tributárias**

A norma jurídica é considerada um efetivo meio de controle do comportamento humano. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2003, p. 88), as normas tributárias são do tipo impositivo, por isso que somente fatos lícitos é que podem caracterizar hipóteses de incidência. Ademais, a norma é heterônoma, ou seja, do tipo das que incidem independentemente da vontade do destinatário.

As normas tributárias apresentam, ainda, como toda norma de conduta, estrutura dual. Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002, p. 14), para efeitos didáticos, divide o fenômeno normativo em dois: o antecedente normativo e o seu conseqüente ou prescritor.

De acordo com Geraldo Ataliba (2012, p. 58), o antecedente normativo, denominado de hipótese de incidência, é a formulação hipotética prévia e genérica, contida na lei, de um fato. Ainda completa:

É, portanto, mero conceito necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal' (A lei é, por definição abstrata, impessoal e geral).

Sobre o conseqüente normativo (prescritor), considerada a segunda parte da norma, conforme Paulo de Barros Carvalho, são estabelecidos alguns critérios

(...) critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe era atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor. (SCHERKERKEWITZ, 2002, p. 15)

O dever de pagar, surge, portanto, toda vez que se derem fatos iguais ao modelo descrito na norma. Na norma de tributação se contém o tributo que será consequência de um fato, necessariamente lícito, de modo que, se forem ilícitos, o dever de entregar dinheiro ao Estado não mais será um tributo, mas constituirá uma multa.

Além da juridicidade, os fatos que constituem a hipótese de incidência apresentam aspectos característicos. Diante da diversidade e inumerabilidade dos casos, os aspectos são vários, mas Sacha Calmon Navarro Coelho (2003, p. 92), divide os significados em quatro: o pessoal, material, o temporal e o espacial.

O caráter pessoal da hipótese de incidência refere-se à pessoa determinada pelo fato abrangido pela norma. O polo ativo da relação, ou seja, a legitimidade para exigir a prestação da obrigação, normalmente, é realizada por pessoa jurídica pública ou privada, que pode, ainda, transferir a capacidade ativa, nomeando outro ente, seja público ou privado. O único critério de indicação do sujeito ativo, segundo Geraldo Ataliba (2012, p.80), é de que o sujeito seja pessoa com finalidades públicas (por força do princípio da destinação pública).

Já o sujeito passivo pode ser pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem é exigido o adimplemento da prestação pecuniária ou das obrigações acessórias.

sujeito passivo da obrigação principal, por seu turno, é gênero, abrangente de duas espécies: o contribuinte e o responsável. Com efeito, na letra do código, o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte “quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art.121, parágrafo ‘único, I). Qualifica-se, porém, como responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo ‘único II). E o art.128, que adiante analisaremos dá a ideia de que o responsável deve ser alguém (um “terceiro”) vinculado ao fato gerador. Ambos, obviamente (o contribuinte e o responsável), são devedores de quantia em dinheiro,

já que se trata de obrigação principal e esta tem sempre por conteúdo uma prestação pecuniária. (AMARO, 2010, p. 324)

Com a necessidade de cobrar tributo de pessoa diferente da parte passiva da relação jurídico tributária (contribuinte), ocorre a sujeição passiva indireta, na qual o Estado passa a cobrar de pessoa diversa da relação, o *responsável*. Essa sujeição subdivide-se em duas modalidades: por substituição e por transferência. A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce tendo como forçado ao pagamento o responsável e não o contribuinte; já no caso da responsabilidade por transferência a obrigação nasce tendo como sujeito passivo o contribuinte e é transferida por motivos diversos para o responsável.

O aspecto material é o fato jurídico correspondente que desencadeia a possibilidade da exigência do tributo. Geraldo Ataliba conta que

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (hipótese de incidência) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de hipótese de incidência) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária que o tributo (que a define) pertence. Contem ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere. (ATALIBA, 2012, p. 106)

Significa o núcleo da obrigação tributária, retratando um fato jurídico, como ser proprietário, ter renda, fazer circular mercadorias, receber alvará de funcionamento etc.

Com relação ao aspecto espacial, Sacha Calmon Navarro Coelho (2003, p. 93) define como as coordenadas ligadas ao *fato* (aspecto material), tornando possível determinar a localização da sua ocorrência. Geraldo Ataliba completa a perspectiva genérica do aspecto espacial da hipótese de incidência afirmando que

Essa perspectiva genérica do aspecto espacial da h.i. está presa ao (dependendo) âmbito de competência do legislador ordinário: a lei municipal só tem eficácia no território do Município; a lei estadual só no próprio estado. Só a lei federal tem abrangência nacional.

Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na hipótese de incidência, se não se der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro em geral dispensável – explicitamente, não será fato impositivo. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. Será um fato jurídico irrelevante.

Os inúmeros problemas quanto a esse aspecto, surgem com a omissão da lei e da Constituição. Apesar de, nesses casos, implicitamente, considerar-se o lugar relevante aquele em que consuma o fato imponible. Dentro de certos limites – como o da territorialidade - a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponíveis ocorridos em lugares diferentes.

Assim como o espacial, o aspecto temporal pode ser explícito na norma ou sua indicação pode estar subentendida. A indicação das circunstâncias do tempo, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho (2003, p. 93), são as coordenadas de tempo ligadas ao *fato* (aspecto material), tornando possível determinar o momento da sua ocorrência.

A grande importância deste aspecto é a indicação do momento em que reputa ocorrido o fato imponible (nascimento da obrigação tributária), que necessariamente deve estar contida na hipótese de incidência.

Os mandamentos das normas tributárias descrevem a relação jurídica dela decorrente. O objetivo da relação jurídico-tributária é o pagamento do tributo. “Esse pagar implica antes calcular o *quantum debeatur*, daí porque é lícito falar-se em um “aspecto quantitativo” na consequência da norma de tributação ao lado do aspecto subjetivo da mesma (sujeitos ativo e passivo).” (COELHO, 2003, p. 93-94)

Importante salientar, portanto, que, juntas, hipótese e consequência da norma determinam a obrigação tributária.

Pontes de Miranda assim descreve o nascimento da obrigação tributária:

A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público, integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito. (*apud* ATALIBA, 2012, p. 69)

Conforme Iso Chaitz Scherkerwitz (2002, p. 10), somente a lei cria a hipótese de incidência, dentro dos seus limites de validade. Portanto, obrigação tributária surge apenas quando é realizado o fato que está previsto na legislação. Em regra, será uma obrigação de dar (pecúnia), porém, pode consistir-se em uma obrigação de fazer ou não fazer.

Rubens Gomes de Sousa (*apud* SCHERKERKEWITZ, 2002, p. 11) conceitua obrigação tributária como sendo o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo)

pode exigir de um particular (polo passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).

A maioria dos doutrinadores entende ser a obrigação tributária um misto de obrigação de dar (obrigação principal) e obrigação de fazer (obrigações acessórias), porém deve-se deixar consignado que, em qualquer caso, as obrigações acessórias, quando descumpridas, também convertem-se em uma obrigação pecuniária (obrigação de dar). Com o descumprimento da obrigação, invariavelmente, impõe-se uma sanção que, em regra, constitui-se num castigo (pena pecuniária).

## **1.2 Classificação e Delimitação do Planejamento Tributário**

A importância e o destaque do planejamento tributário ganham visibilidade na mesma proporção que os tributos, incidente nas relações comerciais e não comerciais, oneram essas transações.

Um adequado planejamento tributário consiste em organizar os negócios realizados, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas que evitem ou retardem a concretização da hipótese de incidência tributária.

Primeiramente, compreende-se que a natureza jurídica do planejamento tributário é de prevenção (procedimento estritamente preventivo), portanto, indispensável a análise da dimensão temporal, uma vez que o planejamento tributário deve ser realizado antes da ocorrência do fato jurídico, pois somente nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa.

A transparência do procedimento também é característica fundamental no planejamento tributário. Assim, apesar de a evasão fiscal e a fraude tributária possuírem o mesmo objetivo do planejamento, que se constituem em reduzir, retardar ou impedir a ocorrência do fato jurídico tributário, os atos ilícitos (fraude e evasão) ocorrem por ação ou omissão ilícita (dolosa) enquanto o planejamento tributário ocorre de forma lícita e transparente.

Quanto ao procedimento adotado, Ivo César Barreto de Carvalho (2008, p. 108) entende que dependem de avaliações feitas no âmbito do ordenamento jurídico, analisando-se as opções legais dos caminhos a serem tomados, a fim de impedir a realização do

procedimento mais oneroso. Portanto, o responsável pelo planejamento tributário de pessoa física ou jurídica busca prever uma situação de fato que, caso ocorresse, faria nascer uma obrigação tributária perfeitamente evitável.

A partir da percepção do planejamento como um ato jurídico ‘pré-jurídico’, Heleno Torres (*apud* GERMANO, 2013, p. 27) define ‘planejamento tributário’ como “tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”.

Entretanto, Brandão Machado também conceitua, com base na repercussão dos seus efeitos que planejamento “se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei” (*apud* GERMANO, 2013, p. 27-28).

Dessa forma, alguns autores como Marco Aurélio Greco delimitam a aplicabilidade do planejamento, visto que “toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante ilícito está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo (ao planejamento) porque falsidade é ato ilícito.” (*apud* GERMANO, 2013, p. 28). Demonstrando, assim, a delimitação do aproveitamento desta prática, que deve abranger apenas os atos lícitos.

Embora as definições tenham em comum o destaque para a licitude do planejamento tributário, vale a ressalva de que não se pode confundir o planejamento tomado como procedimento com seu conteúdo, ou seja, os atos e negócios praticados e o resultado daí advindo.

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos os atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso.

Ressalta-se, que há uma divisão em duas fases do planejamento tributário: a primeira, analisada neste trabalho de monografia, que se refere aos atos anteriores a ocorrência do fato gerador (elisão fiscal) e a segunda, que estuda o que pode ser feito após a ocorrência do fato gerador, como nos casos de repetição/compensação de indébito tributário, ação declaratória de inexigibilidade etc.

No que se refere à operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário, em sua primeira parte, conforme Gilberto Luiz do Amaral, pode se dar:

No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não-ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento. Exemplo: para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita.

No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Exemplo: para possibilitar o enquadramento de um produto numa alíquota menor de IPI, deve a empresa adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação junto à Receita Federal.

No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto a legalidade da cobrança. Exemplo: como a ânsia do poder público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo ou majorando exações inconstitucionais e ilegais. Outro fator favorável é relativo à quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes, contradição entre elas. Como no Direito Tributário vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte, compete a ele, então, descobrir estas contradições (*apud* CARVALHO, 2008, p.108-109)

Nota-se que a economia legal de tributos pode ser operacionalizada nas três esferas: administrativa, judiciária e da própria empresa.

Para João Eoi Olenike três são as finalidades do planejamento tributário:

Evitar a incidência do tributo: tomam-se as providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo Ex: no caso da tomada de empréstimo do exterior, se o prazo médio for de até 90 dias a alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero. Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir alíquota ou base de cálculo do tributo. Ex: Empresa comercial estabelecida no Paraná, em que a maior parte das suas vendas são estaduais (alíquota de 17% de ICMS), pode transferir suas sede para um Estado vizinho e então fazer suas operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é de 12%. Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço. Assim, é o contrato eu definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que esta se dê no exercício ou no período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos. (*apud* CARVALHO, 2008, 109)

Quanto às classificações do planejamento tributário feitas pela doutrina, Pablo Andrez (*apud* CARVALHO, p. 110) leva em consideração o objetivo, podendo ser: *anulatório*, empregando-se estrutura e forma-jurídicas, que sejam capazes de impedir a concretização das hipóteses de incidência tributária; *reductor*, utilizando estrutura e forma jurídicas, que venham a possibilitar a concretização das hipóteses de incidências tributárias, cujas conseqüências resultem num ônus tributário menor; e *postergativo*, por adoção de estrutura e formas jurídicas, que venham possibilitar uma das seguintes situações: a) deslocamento da ocorrência do fato gerador; b) procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.

A partir dos expedientes utilizados, define Pablo Andrez que o planejamento pode ser:

- Indireto: Interpor outras relações jurídicas entre o negócio objetivado; o próprio negócio jurídico indireto;
- Omissivo: Ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, importação proibitiva de mercadorias com altas alíquotas, como carros importados;
- Induzido: Quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções, compra de mercadorias importadas através da zona Franca de Manaus;
- Optativo: Elegendo-se a melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, opções entre a tributação do Imposto de Renda pelo lucro real ou presumido;
- Interpretativo: Ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais;
- Metamórfico: ou transformativo, forma atípica que utiliza a transformação ou mudança das características do negócio a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal, ex: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio). (*apud*, CARVALHO, 2008, p. 110-111)

Como a divisão é meramente didática e está-se aqui analisando uma realidade, o importante é estudar as diferentes facetas apresentadas, seja no plano da conduta, seja dos seus efeitos perante o ordenamento jurídico.

Desta forma, é preciso reconhecer que é um grande desafio para os juristas avaliarem e afirmarem que certo fato jurídico configura, ou não, a hipótese de incidência, aceita e protegida pelo ordenamento, sujeita a este ou aquele enquadramento, geradora destas ou daquelas consequências.

O primeiro passo, a fim de delimitar o conjunto de temas, é distinguir as hipóteses que, por mais que na prática façam parte do estudo tributário e tenham grande efetividade nos seus objetivos, se encontram fora do campo deste estudo

É importante salientar que toda discriminação de objetos quando aplicada diante da realidade concreta sempre apresenta um núcleo preciso e uma margem imprecisa. Há sempre casos que acabam confundindo características de grupos diferentes, como na maioria das classificações criadas.

Há três conjuntos de situações que, apesar da sua grande importância para o planejamento tributário e impliquem em significativa redução do tributo a pagar, exclui-se do presente estudo.

Apesar da grande imprecisão, os três conjuntos são formados por condutas que recebem autorização e até incentivos do legislador. Identifica-se, segundo Marco Aurélio Grecco, (2011, p. 158) com pequeno grau de certeza, três condutas: a) Condutas repelidas; b)

Condutas desejadas (induzidas); e c) Condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento. Embora, possam, algumas vezes, serem citados durante o decorrer do trabalho, faz-se saber que não compõem o principal objeto de estudo.

Diante disso, é imperativo exemplificar estes três conjuntos. Conforme Marco Aurélio Grecco, (2011, p. 159) inclui-se de imediato: a) No conjunto das condutas repelidas, as hipóteses que configurem ilícitos; b) No conjunto das condutas desejadas ou induzidas, aquelas que configurem utilização do tributo com finalidade extrafiscal; e c) No conjunto das condutas positivamente autorizadas, as denominadas opções fiscais.

Ainda que o objetivo seja econômico, tanto na primeira como na segunda fase do planejamento tributário, as condutas devem ser lícitas (admitidas pelo ordenamento, dando-se antes ou após a ocorrência do fato imponible), pois engloba a defesa dos contribuintes ou responsável em processos administrativos e judiciais sempre pelas vias legais.

O tema envolve a análise dos princípios e regras constitucionais. De fato, o planejamento tributário é entendido como um expediente a serviço da autonomia privada e da livre iniciativa, na medida em que o ordenamento jurídico brasileiro garante a propriedade privada, nos limites de sua função social, facultando ao contribuinte organizar-se de forma que lhe imponha a menor carga tributária possível. A ausência de incompatibilidade entre o dever constitucional de contribuir e o princípios da autonomia privada e da livre iniciativa permite ao contribuinte planificar suas decisões da forma como considere mais adequada a seus interesses. Contudo não se pode prescindir da conjugação das normas com os demais princípios e valores do ordenamento, tais como a legalidade, a segurança jurídica, a igualdade, a capacidade contributiva e a função social da propriedade.

### **1.3 Distinção entre Elisão e Evasão Fiscal**

A complexidade das relações entre o interesse do Fisco, que representa legitimamente os interesses dos cidadãos na obtenção de recursos para satisfazer as despesas públicas, e o interesse dos contribuintes em minimizar a onerosidade tributária no seu patrimônio, leva a que os indivíduos não tenham domínio sobre seu passivo tributário, o que conduz à evasão, até mesmo, por ignorância do contribuinte. Segundo Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 61-62), “o emaranhado de leis, regulamentos e atos normativos diversos em matéria tributária

gera a incerteza quanto à incidência a certos fatos quanto às respectivas implicações fiscais de determinadas condutas. No entanto, frisa-se, esta não é uma justificativa válida para a evasão, pois ninguém pode se escusar de cumprir, alegando desconhecê-la”.

Diante disso, há necessidade de analisar-se profundamente as figuras da evasão fiscal e da elisão fiscal, com o fito de se entender completamente o objeto de estudo deste trabalho. Deve-se partir inicialmente pela precisão etimológica dos termos e determinar a natureza jurídica dos institutos.

A diversidade das condutas realizadas para atingir o objetivo da economia de tributos, levou Antônio Roberto Sampaio Dória a qualificar tais condutas, afirmando: “Surpreendentemente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural tem causado o estudo fragmentário da elisão e fraudes fiscais”. (apud GERMANO, 2013, p. 52).

Numa busca para padronização dos conceitos dos termos mais utilizados no âmbito do planejamento tributário, Antônio Roberto Sampaio Dória (apud GERMANO, 2013, p. 52) “reservou os termos “fraude” e “evasão” para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, sugerindo a adoção de “elisão” ou “economia fiscal” para designar a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador”. Assim, a distinção entre evasão e elisão resultaria na ilegitimidade ou legitimidade da conduta. Também Gilberto de Ulhôa Canto (apud CARVALHO, 2013, p. 53) distinguiu “elisão fiscal” como economia tributária somente através de atos lícitos e “evasão” como economia através de atos ilícitos.

De uma maneira mais simples, Tesouro (apud GERMANO, 2013, p. 58) analisa a conduta do contribuinte e afirma que aquele que pratica atos elisivos confia em uma determinada interpretação (restritiva) da lei, enquanto que aquele que evade confia em não ser descoberto.

De acordo com Livia De Carli Germano, na Espanha a “elisão fiscal” corresponde à “economia de opción”, denominação que, segundo José Larraz (apud GERMANO, 2013, p. 55) refere-se às condutas em que há concordância entre o formalizado e a realidade, não existe de nenhum modo simulação, não se contraria nem a letra nem o espírito da lei e se procura a economia tributária. Neste sentido Buxadé afirma que:

Na “economia de opción” não há nenhuma anomalia no negócio – não há qualquer ofensa, direta ou indireta, ao ordenamento -, apenas uma opção do contribuinte pela mais econômica das alternativas fiscais. Como não há nenhuma norma impositiva

que declare ilícitos os negócios cujas consequências tributárias sejam menos gravosas que outros, os primeiros não são ilícitos e são, assim, perfeitamente válidos, ainda que motivados pela intenção de conseguir uma economia tributária. As “razões fiscais” que levam à escolha por um negócio em um lugar de outro não passam de “motivo”, juridicamente irrelevante. (*apud* GERMANO, 2013, p. 56)

Os atos *contra legem* violam diretamente o preceito contido em uma norma legal, demonstrando um comportamento do agente manifestamente contrário ao disposto na norma, de maneira que se torna mais perceptível o fenômeno da incidência da norma jurídica, sem necessidade, portanto, de uma maior investigação interpretativa.

A evasão fiscal, como gênero que abrange os ilícitos típicos envolvendo tributos, além de dar ensejo à desconsideração do negócio jurídico, acarreta a aplicação da penalidade prevista na legislação para a respectiva conduta. Um dos exemplos, segundo Livia De Carli Germano (2013, p. 59), é o crime de sonegação fiscal, tipificado no art. 71 n. 4502 de 30 de novembro de 1964:

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.

Com o intuito de promover a definição do tema e compreendê-lo mais profundamente, classificou-se a evasão fiscal em seus diversos aspectos. Antônio Roberto Sampaio Dória, (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 65) promoveu uma classificação sistemática do fenômeno da evasão fiscal. O renomado jurista classificou a evasão fiscal em dois grandes grupos (evasão omissiva e evasão comissiva), para depois dividi-los em subgrupos.

Quanto à evasão omissiva, dividiu-a em evasão imprópria e evasão por inação.

Para o referido autor, as tributações excessivas constituem a causa frequente da evasão imprópria. Dentro dessa espécie de evasão encontra-se a efetivada mediante a remoção da tributação no próprio país, nele se abstendo o contribuinte do comportamento fiscalmente relevante, passando a exercer em outro país, que tenha pretensões fiscais menores, a atividade tributável.

Neste sentido, Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 66) preceitua que nessa modalidade o sujeito não chega a efetivar a situação legalmente descrita como hipótese de incidência do tributo, seja porque não pratica a atividade fiscalmente relevante, seja porque se desfaz dos bens objeto do imposto. Nessas hipóteses, verifica-se mais propriamente uma abstração de

incidência, do que uma evasão. Entretanto, Antônio Roberto Sampaio Dória (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 66) designa esse fenômeno de evasão imprópria.

Já as evasões omissivas por inação do devedor se constituem depois de ocorrido o fato gerador, em virtude dos prejuízos causados ao erário. Conforme o jurista (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 67), podem ser intencionais, configurando a sonegação, ou não intencionais, sendo estas as causadas pela ignorância do contribuinte diante dos meandros e até contradições dos sistemas fiscais modernos

A sonegação, prática de evasão consciente e voluntária do devedor, é uma prática deliberadamente procurada pelo contribuinte. A infração tributária pode até tipificar um crime ou uma contravenção, desde que a lei a defina e puna como tal.

Por fim, quanto à evasão comissiva, Antônio Roberto Sampaio Dória utiliza o critério da licitude da conduta do contribuinte para a classificação da evasão.

o agente visa a certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem. (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 69)

Na evasão comissiva ilícita o indivíduo, consciente e voluntariamente, deseja eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, por meios ilícitos. Esta evasão, também designada fraude fiscal, existe nas hipóteses de simulação (artifício ou fingimento utilizado com a intenção de enganar ou mostrar o irreal como verdadeiro, ou dando-lhe uma aparência que não possui) e conluio (ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando a qualquer dos efeitos referidos na sonegação ou na fraude). A evasão é punível, pois constitui infração a lei.

Há também a espécie da *evasão comissivo-omissiva*, decorrente de atos comissivos e omissivos numa mesma figura jurídico-tributária. São atos sempre ilícitos, como os de sonegação e fraude tributária.

A conduta lícita refere-se à elisão tributária, na qual o contribuinte, procura, sempre por métodos lícitos, outros métodos de atingir resultados econômicos pretendidos. Segundo Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 72), “a elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária”. Carlos Vaz (*apud* CARVALHO, 2008, p. 13) apresenta a elisão sob duas formas: elisão induzida, permitida e organizada por lei, e elisão resultante de lacunas de lei.

A elisão induzida, permitida ou organizada pela lei ocorre quando o legislador cria determinadas situações em que a lei deixa de fora das hipóteses de incidência de tributos certas modalidades de negócios, tributando-os benevolmente ou até determinando a não-incidência de tributos sobre eles. A doutrina chama este caso de elisão imprópria. Nela não há necessidade de o contribuinte alterar a estrutura negocial com que os resultados econômicos são normalmente obtidos, pois a lei, ineludivelmente, quer beneficiá-los. Esse tipo de elisão tem diversas finalidades, entre as quais prevenir desequilíbrios sociais e econômicos. São exemplos dessa espécie de elisão tributária as receitas por estimativa, bases de cálculo para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o incentivo tributário na Zona Franca de Manaus, entre outros.

Outra espécie de elisão, também chamada de evasão legal, resulta das próprias brechas da lei, as famosas lacunas legais. Neste ponto, entra a figura do planejamento tributário formulado com o objetivo de enxugar, legalmente, o montante de tributos pagos pelo contribuinte – pessoa física ou jurídica. Neste âmbito, a discussão dirige-se aos limites da interpretação da existência de *lacunas* na lei, uma vez que por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível. Com efeito, conforme Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 73-74) não tendo legislação que o proíba, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre uma ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipóteses de incidência tributária.

Frisa-se o fato de que, apesar das diferenças, na fraude fiscal e na elisão os objetivos são idênticos, quais sejam evitar, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária. Entretanto, a dificuldade se apresenta em distinguir essas duas formas de evasão, delimitar as fronteiras entre a licitude ou a ilicitude de cada conduta. Por sua vez, diante das inúmeras formas de evasão e da dificuldade de fiscalização adequada, é necessário que a administração fazendária procure coibir os abusos e deformações que levam à prática de evasão ilícita, com o aperfeiçoamento da legislação tributária e dos procedimentos fiscalizatórios, sem que, contudo, firam-se as garantias individuais dos cidadãos.

Dessa forma, tendo em vista que a vontade do contribuinte é a mesma nas duas situações, a intenção do agente não pode ser o critério diferenciador entre elisão e fraude fiscal. Conforme entende Rubens Gomes de Sousa, o único critério seguro para distinguir as duas figuras é o temporal. Assim, se o agente pratica um ato anterior à existência do fato gerador do tributo, trata-se de *elisão*; se, porém, verifica-se conduta do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, há fraude fiscal. Assim preleciona o referido mestre:

(...) o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar à modificação ou à ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório. (*apud*, CARVALHO, 2008, p. 14-15)

Com relação a distinção entre os dois institutos (evasão e elisão), Aliomar Baleeiro preleciona, considerando a elisão como uma espécie do gênero evasão. “Evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem a violação da lei.(...)” (*apud* CARVALHO, 2008, p. 17)

Trata também deste assunto, com a clareza que lhe é peculiar, José Eduardo Soares de Melo (*apud* CARVALHO, 2008, p. 21), diferenciando as figuras de elisão e da evasão fiscal, dando à elisão, além de um caráter lícito que o diferencia da evasão, um caráter temporal, posto que não se configura após a obrigação tributária já estar positivada

Prosseguindo na diferenciação da questão conceitual dos termos implicados no presente estudo, Hermes Marcelo Huck assevera:

A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto sem ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal e da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los.(...) (*apud* CARVALHO, 2008, p. 21)

O jurista, ainda, critica o fator tempo, utilizado por parte da doutrina, para a exata distinção entre os dois institutos. Segundo o autor, ainda que bem concebida, não engloba as hipóteses principalmente no que se refere a fraude à lei:

Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais delas fala no fator tempo. Ainda que sujeito a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato impositivo. O imposto já é devido, e o contribuinte deixa de reconhecê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo. (apud CARVALHO, 2008, p. 21-22)

Contrariamente, Hugo de Brito Machado distingue os termos evasão e elisão de maneira diversa, entendendo que o vocábulo *evasão* deve ser utilizado para designar conduta lícita, enquanto *elisão*, para a conduta ilícita.

Para o autor, não importa se a dicção para designar a conduta ilícita seja evasão ou elisão fiscal, mas se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir ou eliminar o tributo foi lícito ou ilícito (critério da licitude da conduta). A questão essencial, pois, cinge-se à determinação da ocorrência ou não do fato jurídico-tributário.

Quanto a esta distinção, Hugo de Brito Machado preceitua:

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal ou tributária), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal, tributária), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária em qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em uma norma antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência tributária. Polêmica que nos leva ao terreno da hermenêutica, pois na verdade a verdadeira questão que se instaura é uma questão de interpretação jurídica. (apud CARVALHO, 2008, p. 24-25)

Diante dos critérios trazidos pela doutrina, percebe-se quase que unanimidade no critério licitude para diferenciar tais institutos. Neste sentido, no presente estudo, assim como na doutrina majoritária, adota-se “evasão fiscal” como sinônimo de descumprimento frontal da legislação e “elisão fiscal” como os atos (omissivos ou comissivos) que tem o fito de evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização dos meios legalmente permitidos.

Entretanto denota-se certa divergência quanto ao aspecto temporal utilizado para distinguir evasão e elisão fiscal. Primeiramente, que apesar de não estarem englobados no conceito de elisão tributária, a “segunda parte” do planejamento tributário, que estuda o que pode ser feito após a ocorrência do fato gerador, como já citados repetição/compensação de

débitos, ação declaratória de inexigibilidade etc, também não podem ser incluídos no conceito de evasão fiscal, tendo em vista a licitude destes atos, ou seja, nem todos os atos ocorridos após a concretização da hipótese de incidência, necessariamente, serão atos evasivos. Segundo, que os negócios jurídicos que antecedem a hipótese de incidência também podem ser lícitos/elisivos, quando não há legislação que os proíba e ilícitos/evasivos, quando, apesar de ocorrer antes do fato gerador, caracterizam-se por simulação, fraude à lei etc.

## **2 LIMITAÇÕES AO DIREITO E LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO DOS CONTRIBUINTES**

### **2.1 A Auto Organização e os Fundamentos do Planejamento Tributário**

Como resultado de uma longa evolução histórica, a autonomia da vontade emergiu com a revolução francesa, a ascensão da classe burguesa e com as relações comerciais conquistando importância e complexidade. Dessa forma, a partir da concepção de sociedade baseada no individualismo, houve a consolidação da liberdade contratual.

Nasceu assim o direito de cada cidadão, com pouca ou nenhuma intervenção do Estado, celebrar, lícita e livremente, qualquer negócio jurídico fundamentado na vontade expressa de cada um.

Essa discricionariedade dada às pessoas (físicas e jurídicas) denomina-se autonomia ou autogoverno, que sintetiza a faculdade que uma pessoa tem de estabelecer as regras que comandarão cada um de seus negócios jurídicos realizados. Ivo César de Barreto Carvalho (2008, p. 182) define a expressão autonomia privada como o poder que as pessoas tem para criar entre si, pelo exercício livre de suas vontades, normas jurídicas individuais e concretas com efeitos jurídicos vinculantes.

No século XX, o intervencionismo estatal ganhou força nas relações contratuais, inclusive nas que envolviam somente a relação entre pessoas privadas. Desta intervenção, surgiram “direitos sociais”, típicos do Estado social, e a ideia da função social dos contratos, como meio de equilibrar a tutela dos direitos individuais com a dos interesses coletivos. Houve uma tendência a socialização dos contratos, ou melhor, começou-se a mitigar a autonomia da vontade nos negócios jurídicos.

Entretanto, apesar de dar um caráter social mínimo a qualquer tipo de relação jurídica, a Constituição Federal garante aos particulares – e assim limita o poder do Estado - a criação de regras vinculantes entre si. Assim, pretende-se explicar a garantia Constitucional dada a este instituto, basicamente na aplicação dos princípios constitucionais concernentes ao direito à liberdade, à propriedade e à livre iniciativa .

Os aspectos da autonomia da vontade foram enumerados por Miguel Delgado Gutierrez (2006, p.118/119): *a liberdade de contratar*, que é a faculdade de realizar ou não um negócio, *a liberdade de escolha do tipo de contrato a ser celebrado* que dispõe à escolha do tipo de contrato conveniente à atuação da vontade e, por último, *a liberdade de determinar o conteúdo do contrato* que se refere à possibilidade de estabelecer o conteúdo do contrato.

Primeiramente, a liberdade contratual permite, antes de qualquer coisa, a não realização do negócio jurídico pela simples vontade da parte. Com ambas as partes anuindo, é possível a criação dos chamados contratos atípicos ou, ainda, a combinação de várias espécies de contratos, visando regular o eventual conflito entre seus interesses. Os contratantes têm a possibilidade de derogar as normas supletivas ou dispositivas, dando ao instrumento lavrado um conteúdo próprio e autônomo, estando limitados apenas pelas restrições de ordem pública que visam assegurar o interesse social.

O contrato é o meio legal para concretizar o exercício das iniciativas negociais, sendo que a autonomia privada se materializa no fato de poderem determinar livremente o seu conteúdo, em decorrência do princípio de livre escolha da forma e dos tipos contratuais, garantidos pelo ordenamento jurídico. Conforme Orlando Gomes, as disposições legais têm, em regra, caráter supletivo ou subsidiário, somente se aplicando em caso de silêncio dos contratantes. Dessa forma, a vontade dos contratantes prevalece, podendo regular seus interesses de modo diverso ao previsto na legislação. Estes são livres para determinar o conteúdo do contrato, desde que respeitem os limites legais imperativos. (GUTIERREZ, 2006, p. 120/121).

Dessa forma, no direito privado vigora o princípio da autonomia da vontade. A Constituição prevê a liberdade de agir como princípio fundamental, diante disso particulares gozam da capacidade de praticar atos ou negócios jurídicos livremente, só encontrando limitações na ordem pública.

Entretanto, o ordenamento jurídico brasileiro concebe uma série de leis intervencionistas para se tolher o hipotético excesso de liberalismo ainda remanescente no

âmbito do direito privado. São intervenções do Poder Público revestidas do mais alto interesse: o coletivo. Procura-se mitigar valores como a liberdade de negociar e a autonomia privada com os da responsabilidade social e função social dos contratos. Exemplo disso são as crescentes limitações legais aos contratos, apontando no sentido de garantir a função social dos negócios jurídicos.

A respeito desta crescente limitação da liberdade de agir dos cidadãos, Ives Gandra da Silva Martins discorre:

O homem do século XX é um prisioneiro da regulamentação crescente e sua liberdade de agir mera ficção, posto que só a poderá exercer no cipoal legislativo que controla sua vida, desde que dentro dos padrões permitidos pelo direito de seu país. (GUTIERREZ, p. 2006, p.124)

A limitação da liberdade contratual possibilita que novas obrigações, não advindas da vontade declarada dos contratantes, sejam inseridas no contrato, o que demonstra o papel predominante da lei em relação à vontade na nova concepção de contrato. (GUTIERREZ, 2006, p. 124).

A dificuldade se evidencia na necessidade de delimitar a ação do Estado que limita a autonomia privada. Quanto maior a intervenção do Estado no sentido de um 'Estado Social', menor será a autonomia de cada cidadão. Mas este princípio também não é absoluto. Até onde pode ir a intervenção da Administração Fazendária intervindo nos negócios jurídicos legitimada pelo interesse coletivo?

Para Miguel Delgado Gutierrez, os limites estão nos valores e determinações assegurados pela Constituição, não podem depender do arbítrio dos órgãos governamentais. A intervenção do Estado na autonomia privada, restringindo a livre iniciativa, que deriva do princípio geral de liberdade, somente pode ser feita de forma a assegurar o cumprimento de princípios constitucionais maiores. (GUTIERREZ, 2006, p. 124).

Assim como no direito privado, a relação entre Estado e contribuinte, no Direito Tributário, é delimitada por normas que restringem a autonomia, tanto do Ente Público quanto do cidadão. Na relação tributária, estas normas possuem importância ainda maior, tendo em vista que uma das partes (Ente público) sempre representa os interesses de toda a coletividade. Assim, por mais que tenham autonomia, ambas as partes devem respeitar os limites impostos à relação.

Ainda hoje, não há unanimidade no alcance dos limites da liberdade fiscal dos cidadãos. Para Alberto Xavier, no direito positivo, a liberdade fiscal somente pode ser

restringida quando os atos jurídicos praticados forem inválidos ou ilícitos, não podendo o Fisco se basear em uma terceira ordem de limitações, expressa numa cláusula geral interpretativa”. (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 125)

Afirma, ainda, Alberto Xavier, quanto às interpretações para preenchimento das possíveis lacunas do direito tributário, só existem lacunas onde houver uma vocação de regulamento global. Ao contrário, na zona na qual não existe tal vocação de regulamentação global – como ocorre onde vigora o princípio da tipicidade – não se pode falar em lacunas, mas em uma esfera livre de regulamentação. Ainda afirma, que não há uma intenção de regulamentação global, não existe um interesse tributário geral. Assim, fora do rígido catálogo de tributos tipificados por lei não se deve falar em lacunas, mas em espaço livre de tributação. (*apud* GUTIERREZ, 2006, p. 113).

Já Marco Aurélio Greco defende que o planejamento tributário, quando realizado de maneira abusiva, fere o princípio da capacidade contributiva e abala o conceito de isonomia tributária, não se compatibilizando com os princípios informadores de um Estado Democrático de Direito. Afirma, ainda, o direito do Estado desqualificar e requalificar um negócio jurídico privado, quando for demonstrado, de maneira inequívoca, que este foi realizado de maneira abusiva, com o único intuito de conduzir a um menor pagamento de impostos. Para o autor, o direito de o contribuinte organizar seus negócios de maneira fiscalmente menos onerosa não é absoluto. (GUTIERREZ, 2006, p. 126)

Em vista disso, considera-se que para que hoje se tenha uma sociedade justa e que cumpra com os direitos fundamentais expostos pela Constituição, (art. 3, I, CF/88) as liberdades individuais deixam de ser absolutas, demonstrando uma restrição da ‘liberdade’ dos contribuintes, com o fito de que tenha uma sociedade mais ‘justa’ e solidária’.

Portanto, na análise do planejamento tributário são considerados todas as normas e princípios constitucionais e legais. Diante disso, questiona-se a possibilidade de intervenção estatal na requalificação em negócios jurídicos realizados por particulares com o fim exclusivo de economia tributária, uma vez que poderiam confrontar com os princípios da igualdade e solidariedade.

Entende Miguel Delgado Gutierrez que o Estado só poderá intervir nos negócios jurídicos entre particulares de acordo com os princípios constitucionais que norteiam e regulam a vida privada, especialmente, no caso do direito tributário, os princípios que regulam a ordem econômica e financeira. Com efeito, a regra jurídica, para ser constitucional,

deve necessariamente estar em harmonia com os objetivos almejados pela Constituição. Além disso, a intervenção do Estado nos negócios jurídicos celebrados entre particulares tem de ser feita de acordo e nos limites de lei proveniente do Poder Legislativo e elaborada segundo o procedimento estabelecido na Constituição (GUTIERREZ, 2006, p. 127).

Conclui-se que é função primordial do Estado a realização do bem-comum, por isso a sua presença necessária em setores essenciais à atividade econômica e social. Entretanto, ainda que imprescindível a atuação do Estado, esta deve limitar-se ao que está, necessariamente, previsto em lei. Não pode ficar, exclusivamente, ao critério dos órgãos de aplicação do direito, principalmente à autoridade ligada ao Ente com interesses arrecadatórios.

Assim, inexistindo lei limitando a liberdade de planejar, não pode esta liberdade ser limitada por mero exercício de interpretação do aplicador do direito. Além disso, é essencial que a lei que restrinja a liberdade de planejamento tributário seja elaborada segundo os critérios restritivos da liberdade econômica estabelecidos na Constituição.

Admitir a intervenção estatal, elencando como condições exclusivas os interesses arrecadadores da Fazenda Pública, promove a insegurança jurídica não atende ao interesse coletivo, mas apenas ao interesse da Administração Pública, o que é bem distinto.

Ainda que se admita o desrespeito ao princípio da legalidade, o contraponto é que uma desmedida e ilimitada restrição à liberdade dos cidadãos, causa não só um estrangulamento deste princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, como evidencia, também, a mais completa injustiça!

## **2.2 Os Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica**

A Constituição da República de 1988, proclamou a livre iniciativa como um dos fundamentos de toda ordem econômica. Com objetivo buscava-se alcançar um Estado ideal livre, justo, solidário e em constante desenvolvimento. Imaginava-se que eram objetivos passíveis de serem alcançados, desde que mantivesse o apoio e proteção incondicional à livre iniciativa.

Não foi o que ocorreu na prática. O Estado, detentor de poderoso instrumento de desenvolvimento social, além de não estimular a produção, dificulta-a na obtenção dos meios

e faz pesar sobre seus ombros o fardo de um enorme custo social. Distante de abrir o caminho à iniciativa privada, o Estado, na realidade, a inibe com o maior dos temores: a insegurança.

Os empresários, algumas vezes, preferem esperar a arriscar, porque o risco já não é apenas o inerente à empreitada. O risco a que se expõe não é apenas algo cuja ocorrência era previsível. O perigo maior está na possibilidade de que o desafio para o qual se preparou “de modo autônomo e responsável” se revele surpreendentemente distinto, por invencível intervenção alheia (estatal) que encerra qualquer chance de recuperação.

Uma grande demonstração desta atuação do Estado são as cláusulas gerais antielisivas, que fundamentam a desconsideração, pela autoridade administrativa, de ato ou negócios jurídicos que entenda praticados com abuso de forma ou com a finalidade precípua de escapar à incidência tributária, não fariam senão acrescentar a lista de invalidades praticadas pelo Estado em nome de uma justiça tributária vista apenas pelo ângulo fiscal e que se impõe pela intimidação e às prejudicando a certeza e a segurança jurídica do contribuinte.

Se o contribuinte se vale de permissão legal para planejar e desenvolver suas atividades sem praticar qualquer conduta previamente condenada pelo ordenamento, haveria espaço para censura de seu comportamento sob a fundamentação de que buscou, com o meio escolhido, esquivar-se da ação impositiva da lei tributária?

A resposta a essa indagação está umbilicalmente conexa ao peso que se confere aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica e, em consequência, o seu reflexo no desenvolvimento econômico e social de nosso país.

Primeiramente, o princípio da legalidade determina que o tributo deve ser consentido, ou seja, aprovado pelo povo, através de seus representantes no parlamento. Nota-se que a legalidade tributária está intimamente ligada ao princípio da representação política do povo, de certa forma, o simples fato de o tributo ser instituído em lei já garante uma segurança jurídica aos cidadãos.

Segundo Ivo César Barreto de Carvalho (2008, p. 122), no sistema tributário brasileiro, o princípio da legalidade é concebido como grande pilastra de sustentação. A previsão e a exigência de qualquer tributo devem estar delimitadas em uma norma jurídica específica.

Primeiramente, a Constituição consagra, genericamente, o princípio da legalidade expressamente em seu artigo 5º, inciso II e, ainda, em seu artigo 150, inciso I, prestigia o princípio da estrita legalidade:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Para Ives Gandra da Silva Martins, “o artigo 150, inciso I, torna constitucionais os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, no direito tributário brasileiro.” (*apud* CARVALHO, 2008, p. 122)

Uma visão mais completa do princípio da legalidade, até para uma certeza do cidadão-contribuinte, revela que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídico-tributária que caracterizam a obrigação principal, quais sejam: hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota, devem estar presentes na lei. (CARVALHO, 2008, p. 122)

Segundo Heleno Torres, há três funções precípua do princípio da legalidade conferidas pela Constituição federal: (I) Como princípio da “reserva de lei” formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica; (II) como princípio da “tipicidade”, ou legalidade material, quanto à tipificação exhaustiva dos critérios materiais e (III) como princípio da “vinculatividade”, ou princípio da preeminência, como prefere Alberto Xavier, a exigir uma submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa. (*apud* CARVALHO, 2008, p. 123).

O princípio da legalidade é basilar, também, na concretização do fato gerador e para que ocorra a sua concretização, a lei deve ser qualificada. Amilcar de Araújo Falcão comenta que o fato gerador possui três características essenciais:

resultar de previsão de lei; constituir um fato e não ato negocial ou um negócio jurídico para o direito tributário; representar o pressuposto de fato para o nascimento da obrigação principal” (*apud*, CARVALHO, 2006, p. 123).

Quanto à base gerada pelos princípios da legalidade e tipicidade, estes constituem garantia fundamental do indivíduo para a liberdade de ação. Os direitos individuais de propriedade e liberdade econômica estão assegurados nos pilares da legalidade e da tipicidade.

Para Ivo César Barreto de Carvalho (2008, p. 124), a teoria da reserva da Constituição estabelece a ideia de que ao cidadão foram reservadas certas matérias constitucionais,

consideradas de direito fundamental, para a proteção contra interferências do Poder Legislativo constituinte derivado. Assim, nestas matérias a própria Constituição se reservou, impedindo modificações por normas constitucionais supervenientes, por meio de emendas ao Texto Magno. Em seu artigo 60, §4º, inciso IV, o legislador constituinte incluiu “*os direitos e garantias individuais*”, como “cláusula pétrea”.

Dessa forma, o direito à liberdade de contratar, uma vez considerado cláusula pétrea, não pode ser subtraído, sob pena de ferir a reserva constitucional. O princípio da legalidade tributária é corolário desta, uma vez que limita o fisco aos ditames legais, conservando assim toda a órbita livre ao cidadão para praticar seus atos e realizar seus negócios jurídicos, sem a imposição de obrigações tributárias deles decorrentes. Assim, tudo que não está proibido pelas normas fica facultado ao cidadão.

Ideia contrária, no sentido de que a adoção de normas infraconstitucionais atinja os direitos e garantias individuais assegurados incondicionalmente no Texto Constitucional, seria restringir a liberdade de negócio e limitar, com limite desconhecido, o âmbito de atuação do particular, impondo cláusulas antielisivas, é atingir o campo da *reserva* da Constituição. Tal interpretação feriria de morte o arcabouço sustentado pelo princípio da legalidade, minando a construção do sistema tributário brasileiro. (CARVALHO, 2006, p. 125).

A regulamentação das normas tributárias deve ser pautada no âmbito de competência dos entes políticos e dentro dos parâmetros constitucionais, respeitado o princípio da legalidade, não sendo possível a construção de normas fora deste arcabouço. Com essa premissa assentada, os cidadãos ganham segurança jurídica para poderem continuar suas atividades.

Como colocado em relevo por Canotilho, “o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo, se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito”. (*apud* MARINS, 2010, p. 154)

José Antônio Savaris aduz que a segurança jurídica se manifesta, também, intrinsecamente, como uma condição necessária, nos princípios como legalidade, igualdade e irretroatividade. Também a liberdade somente é exercida com a plena segurança, pois somente assim podem-se prever os comportamentos, os que devem ser seguidos e os que devem ser suportados. (MARINS, 2010, p. 154)

A segurança jurídica vem consagrada na Constituição Federal, em seu artigo 5º, XXXVI, “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Assim, além de determinar a segurança jurídica como direito fundamental, tornou os atos e negócios jurídicos celebrados pelo ente privado intangíveis, quando formalmente perfeitos,.

O ato jurídico perfeito, conforme disposto no art. 60, §4º, IV, da Lei *Magnum* está protegido dos efeitos de qualquer interpretação tendenciosa que vise desconsiderar seus efeitos.

O princípio da segurança jurídica é de relevância fundamental a fim de se legitimar a cobrança de tributos, uma vez que o contribuinte somente terá certeza do correto cumprimento das obrigações tributárias quando estas estiverem apoiadas em normas legítimas e bem fundamentadas no Texto Constitucional. (CARVALHO, 2008, p. 149)

Quem traz essa segurança ao contribuinte é o legislador que determina condutas dotadas de validade, legitimidade e eficácia regulamentando as ações das partes envolvidas. Expõe muito bem Edmar Oliveira Andrade Filho sobre o princípio da Segurança jurídica:

Em contraposição ao princípio da capacidade contributiva encontra-se o princípio da segurança jurídica o qual justifica a existência do próprio direito positivo. Nos Estados de Direito esse princípio tem uma função preceptiva e outra de resguardo. No primeiro caso, ele representa a garantia de que as pessoas conheçam as “regras do jogo” antes do seu início, para que possam estimar as consequências de seus atos, isto é, se cumprem o que foi estatuído ou se aceitam a sanção respectiva. Na função de resguardo, esse princípio requer que as decisões proferidas em processos regulares guiados pelo respeito à ampla defesa e ao devido processo legal sejam respeitadas como medida de estabilidade dos efeitos das decisões que resolvem conflito de interesse. (*apud* CARVALHO, 2008, p. 149-150).

Percebe-se a imprescindibilidade da preservação da segurança jurídica, tendo papel principal no Estado Democrático de Direito. Sendo assim, é dever da Administração Tributária pautar suas atividades de forma a transmitir essa segurança jurídica aos administrados. O regime da tributação deve atender à segurança constitucional, tendo em vista que é o alicerce dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito: legalidade, juridicidade, e constitucionalidade. Mas também na segurança que o Estado propõe aos cidadãos como expressão máxima do exercício da cidadania e, ao mesmo tempo, na limitação ao livre gozo da liberdade individual e da propriedade.

Um exemplo de instabilidade tributária que afetou fortemente os empresários foi em 1994, quando abaixou-se as alíquotas do imposto de importação de vários produtos importados, com o objetivo de forçar a redução dos preços no mercado interno, dentre os

quais a aplicável sobre os automóveis, foram reduzidas em quarenta pontos percentuais, induzindo à aquisição de produtos no exterior.

Porém, menos de sessenta dias depois garantia de postura, majorou-se as alíquotas para setenta por cento, sem qualquer previsão de direito transitório, ao que seguiram inúmeras quebras pelo país.

James Marins entende que a segurança jurídica se enquadra em três dimensões da tributação: material, formal e processual. A segurança material consiste na “plena previsibilidade das regras de tributação o que se logra tão-somente através da observância formal e material de reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária”. A segurança formal se expressa “no *modus operandi* administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. A segurança processual caracteriza-se pela qualidade do procedural *due processo of Law* que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal” (*apud*, CARVALHO, 2008, p. 150).

O Estado, portanto, não pode ser artífice da desconstrução do regime de especial segurança constitucional que lhe incumbiu proteção. Os modos pelos quais a Fazenda Pública pratica atos que desestabilizam os contribuintes e criam uma total insegurança jurídica são os mais variados exemplos: I) Ainda no legislativo, quando da produção legislativa ilegal (na exposição de decretos ou portarias ilegais ou além dos parâmetros de regulamentação da lei); II) Quando do aumento de poderes na fiscalização (inspeções infundáveis e infundadas dentro das empresa, quebras de sigilo bancário etc); III) Nos julgamentos dos processos administrativos (com a pressão feitas nos julgadores administrativo, com decisões em grande parte favoráveis ao Fisco); IV) Em todos os aspectos da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, onde se encontram inúmeros casos de exercício da insegurança jurídica praticada por parte do poder público. (CARVALHO, 2008, p. 151).

Para João Dácio Rolim, baseando-se no princípio da segurança jurídica, são condenáveis as atitudes do fisco em proibir o planejamento tributário, desconsiderando e requalificando determinados negócios jurídicos:

Não cabe ao Fisco no Brasil equiparar determinados atos jurídicos tipificados em lei a outros que não o estejam, pela mera semelhança de situações ou efeitos econômicos; do contrário, estar-se-ia estremecendo a segurança jurídica no campo da tributação (...)” (*apud* CARVALHO, 2008, p. 151).

Esse ambiente de insegurança leva ao caos. Celso Antônio Bandeira de Mello leciona que o estado de Direito deve realizar a segurança que diz garantir. “Se o Direito não fornecer

isso aos indivíduos, ele não forneceu absolutamente nada” (*apud* , MARINS, 2010, p. 154). Efetivamente, o Direito, se não pelos legisladores, através dos juízes, deve cumprir sua finalidade. Mestre da ciência do direito, Paulo de Barros Carvalho lembra que

As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são o fundamento de validade de todas as demais, indicando os rumos e os caminhos que as inferiores deverão de seguir, mas é naquelas individuais e concretas que o direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positividade. É o preciso instante em que a linguagem do direito toca o tecido social, ferindo a possibilidade da conduta intersubjetiva. Dai porque não basta o trabalho preliminar de conhecer a feição estática do ordenamento positivo. Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere. De nada adiantam direitos e garantias placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetiva-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer. São múltiplos os exemplos que a realidade dos nossos dias oferece. (MARINS, 2010, p. 157).

É sob a perspectiva de uma constituição efetiva, cujas garantias se vislumbram respeitadas e alcançadas por todos indivíduos é que se passa a analisar, a validade das normas antielisivas em nosso país.

Referida importância da segurança jurídica, impende salientar que sua imprescindibilidade se acentua na seara tributária, em que a relação a se disciplinar traduz manifestação do poder fiscal que, inerente ao Estado e que sempre busca justificação como aparelhamento imprescindível à organização e para se obter, manter e desenvolver o bem comum, impõe ônus às pessoas que vivem dentro de seus limites políticos, adentrando em seu patrimônio e exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias, o que se tem, ao final, é a censura do exercício da livre iniciativa.

Mas a chamada regra geral antielisiva outra coisa não produz senão insegurança e cerceamento da liberdade de iniciativa. Ao tornar impositivo à administração tributária os atos ou negócios jurídicos que posteriormente se repute tenham sido realizados exclusiva ou predominantemente com a intenção de elidir tributos, tal cláusula culmina por condicionar a eficácia desses atos quanto a seus efeitos tributários à eventual atuação confirmatória da fiscalização.

Decorre daí que todo prosseguimento do exercício das atividades do contribuinte pode-se dar de maneira distinta do que havia previsto e calculado. De fato, na hipótese de desconsideração de determinado negócio pela fazenda, as deliberações adotadas após a prática do aludido ato e que consistiam verdadeiros elos na consecução das finalidades do

contribuinte, ao lado de sua redução patrimonial, certamente poderão, em casos concretos, conduzi-lo a prejuízos irreparáveis.

Consequência inafastável dessa “condição fiscal de validade” é a projeção da criatividade do particular quanto ao modo de exercício de suas atividades econômicas, impondo-lhe, sempre, o caminho mais oneroso, para que se tenha certeza da efetividade. A opção menos onerosa, num mundo que viva uma competitividade, fruto do manto da globalização, terá sempre a marca da incerteza, da necessidade de aprovação do Fisco mediante seus critérios, arbitramentos e presunções, muitos deles subjetivos. Não com medo que se impulsione o desenvolvimento nacional (MARINS, 2010, p. 158).

Plauto Faraco de Azevedo, analisa a proibição do desenvolvimento das potencialidades individuais, que é, em última análise, a exigência da norma geral antielisiva:

Toda tradição ocidental, no que toca à evolução do Estado, tem sido, desde a Magna Carta, a história da limitação de seu poder. Sua paulatina realização corresponde à estruturação do Estado de Direito. À medida em que este se corporifica, a partir das fontes inglesa, norte-americana e francesa, nele se distinguem, de um lado, a enunciação dos seus poderes e respectivos órgãos, de modo a que o poder contrabalance o poder, e, de outro, o reconhecimento dos direitos e garantias individuais, num primeiro momento, e, posteriormente, dos direitos sociais. Deste modo, é o Estado de Direito, o Estado que, estruturando-se, a si próprio limita, buscando assegurar o racional exercício de seu poder e o desenvolvimento das potencialidades individuais, sem cuja efetiva tutela não pode ele subsistir senão pela intimidação ou pela violência. Não é possível assegurar-se uma esfera de livre realização das potencialidades individuais sem que se reconheçam limites à mesma ordem jurídica. (*apud* MARINS, 2010, p.159)

Conclui-se que o princípio da segurança jurídica permanece relevantíssimo no sistema jurídico dos Estados Modernos, notadamente em face dos novos anseios democráticos das sociedades modernas, em que as relações jurídicas são extremamente dinâmicas e em que os Estados são intervencionistas e a adoção de uma regra genérica contra a elisão fiscal pressupõe a desconsideração da segurança jurídica e restrição da liberdade de iniciativa, o que iria de encontro aos fundamentos da ordem econômica nacional.

### **2.3 As Restrições da Utilização do Princípio da Capacidade Contributiva e Igualdade Tributária em virtude do Princípio da Legalidade e da Tipicidade Tributária**

Segundo doutrinadores que defendem o princípio constitucional da capacidade contributiva como absoluto, idênticas manifestações de riqueza tem que ser igualmente tributadas. Diante disso, o direito ou liberdade dos cidadãos se organizarem e contratarem é

restringido e limitado pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Os atos dos particulares, mesmo que juridicamente lícitos, não serão oponíveis ao Fisco. Surge, assim, a elisão ilícita.

Os princípios da igualdade, da solidariedade, do compartilhamento justo das despesas públicas são vistos por esses autores como fundamento para restrição das garantias e direitos individuais. Tais princípios passam a ser vistos não como um limite para a atuação do Estado, mas como um limite para a atuação dos particulares.

Pelo princípio da capacidade contributiva, entende-se que cada cidadão deve contribuir para as despesas da coletividade, na medida de sua força econômica. Esse princípio significa a possibilidade de suportar o ônus tributário. Atualmente, muitos doutrinadores consideram-no a versão do princípio da isonomia em matéria tributária.

Uma vez inserido o princípio em comento nos modernos textos constitucionais formaram-se duas correntes doutrinárias no que diz respeito à natureza jurídica da regra constitucional. A primeira afirma que o princípio tem apenas natureza programática, enquanto a segunda considera que se trata de uma eficaz regra jurídica que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher determinados fatores-signos presuntivos de riqueza para comporem as hipóteses de incidência dos tributos (CARVALHO, 2008, p. 155).

É o princípio da capacidade contributiva que serve como base para afirmar a aplicação da norma geral antielisiva, instituída no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Para os defensores da constitucionalidade da norma geral antielisiva, esse princípio seria um dos fundamentos de sua consonância com o Texto Constitucional. Aldemario Araujo Castro defende sua pretensão quanto à norma:

De outro giro, é inegável a pretensão da norma geral antielisiva realizar da forma mais radical, mais efetiva, mais completa possível o princípio da capacidade contributiva nos marcos estritos da legalidade, como o desdobramento tributário mais importante do princípio da isonomia. Não seria razoável que o contribuinte A, que realiza fato gerador previsto em lei sob a forma jurídica tradicional, seja tributado e o contribuinte B, que realiza o mesmo fato gerador, previsto na mesma lei, mas sob forma jurídica inusitada, esquisita ou diferente, não arque com o mesmo ônus tributário. Neste ponto, a norma geral antielisiva encontra respaldo explícito no art. 145, § 1º, da Constituição. Ali o constituinte originário pretende um sistema tributário que efetivamente atinja as manifestações econômicas do contribuinte (*apud*, CARVALHO, 2006, p. 157).

Por mais que o princípio da capacidade contributiva, que pressupõe um ideal de justiça fundamentado no princípio da isonomia tributária, dizendo que se houver duas ou mais pessoas incorrendo na mesma situação devem ambas ou todas cumprir esta obrigação perante o fisco, pagando assim o tributo devido, não se pode, contudo, afirmar que uma norma geral

antielisiva possa desconsiderar a forma jurídica praticada pelo particular, no intuito único de enquadrá-lo na hipótese de incidência que o fisco pretendia que aquele tivesse incorrido. A Administração Tributária não pode forçar o particular a realizar um fato jurídico tributário que não deseja, muito menos se pode dar efetividade a um princípio às custas da liberdade assegurada constitucionalmente a todos os indivíduos.(CARVALHO, 2006, p. 158)

A requalificação pretendida e defendida por juristas defensores da norma geral antielisiva utiliza o princípio da capacidade contributiva como fundamento para exigência de tributo, cuja hipótese de incidência não tenha previsão expressa do enquadramento de determinada conduta por parte do contribuinte, violando também os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

Ocorre que o princípio da capacidade contributiva é um comando constitucional ao legislador infraconstitucional, para que este, “sempre que possível”, dê tratamento igualitário a iguais manifestações de capacidade contributiva, por meio da lei. O mesmo ocorre com relação ao princípio da igualdade, que é dirigido a quem tem competência para instituir os tributos, que é necessariamente o legislador. (GUTIÉRREZ, 2008, p. 206)

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não constituem um direito ao Estado para tributar os cidadãos sem uma garantia ao cidadão, pelo que não podem fundamentar uma tributação não prevista em lei. Pelo contrário, tais princípios são um limite à imposição de deveres por meio da lei.

Sobre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, Alberto Xavier preleciona

necessariamente ‘mediatizados’ pelo princípio da legalidade, no sentido de que, sendo necessária a interposição de uma *lex stricta* como fundamento necessário da tributação, o princípio da igualdade ‘na lei’ e da capacidade contributiva se esgotam num comando ao legislador, não tendo como destinatários imediatos os órgãos de aplicação do direito”. (apud GUTIERREZ, 2008, p. 207).

Dessa forma percebe-se que a concretização do princípio da capacidade contributiva ocorre por intermédio da lei, isto é, por intermédio do princípio da legalidade. Caso a capacidade contributiva fosse fundamento autônomo da tributação, independente da lei, o princípio da tipicidade restaria afrontado, visto que fatos não tipificados reveladores de equivalente capacidade contributiva poderiam ensejar o surgimento da obrigação tributária, restaria, assim, esvaziada a função legislativa.

O Estado só pode fazer aquilo que a lei taxativamente determina como sendo de sua competência, nos termos da Constituição, não possuindo direitos subjetivos. Assim, o

exercício de um direito pelos particulares pode ser qualificado de lícito ou ilícito, conforme esteja de acordo ou em desacordo com o disposto na lei, mas não pode ser considerado ilícito por ir de encontro a um direito subjetivo do Estado.

Na visão de Marco Aurélio Greco, tendo em vista a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, substitui-se o princípio da tipicidade da tributação por uma norma geral inclusiva ou cláusula geral de tributação que permite o direito de crédito do Estado em função da ocorrência de um fato não tipificado de efeitos econômicos equivalentes aos do fato tipificado em lei. (GUTIERREZ, 2008, p. 209). Portanto, para todos os casos não abrangidos pela norma tributária, mas que produzam efeitos econômicos semelhantes, a eles será aplicada a norma tributária, por analogia, desde que o contribuinte tenha agido com o intuito exclusivo de não pagar ou pagar menos imposto. Marco Aurelio Greco comenta:

A capacidade contributiva é verdadeiro “princípio” informador do sistema tributário como um todo. É diretriz positiva da sua conformação. Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação dá-se antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que, aliás, se apresenta como “limitação” (previsão de caráter negativo) ao poder de tributar (CF/88, artigo 150, II). (*apud* CARVALHO, 2008, p. 159).

Isso, na visão de Ivo César Barreto de Carvalho, significa uma interpretação mais maleável dos princípios da legalidade e da tipicidade tributaria, pretendendo implementar uma supervalorização do princípio da capacidade contributiva. No entanto, os princípios constitucionais devem ser analisados e estudados de forma harmônica, de modo a se implementar uma uniformidade no sistema jurídico constitucional. Portanto, a autoridade administrativa não pode fugir da legalidade tributária, tangenciá-la ou flexibilizá-la. (CARVALHO, 2008, p. 158).

Com a aplicação com base na eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva e a utilização da analogia, o tipo tributário torna-se aberto, em afronta ao princípio da tipicidade que, de acordo com a Constituição, prevalece no direito tributário. Inutilizando a função legislativa.

Admitir que a autoridade pode tributar negócios jurídicos que não estão tipificados, seria utilizar a analogia para exigência de tributos não previstos em lei, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, §1º. Nesta mesma linha de pensamento, Hugo de Brito Machado

Assim, a invocação do princípio da capacidade contributiva, como fundamento para a exigência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, não pode ser admitida porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzam idênticas consequências econômicas, a pretexto de

realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei. (apud CARVALHO, 2008, p. 158)

A limitação aos direitos e garantias fundamentais do cidadão expressa sua liberdade de contratar, com a tributação dos atos e negócios jurídicos praticados da mesma forma que outros legalmente tipificados. Assim, todo ato cujos fins fossem equivalentes a outros tipificados na lei, deveria ser por ela alcançada e tributada. A lei alcançaria não só o fato previsto, mas iria além para alcançar situações e resultados equivalentes, com base na capacidade contributiva.

Entretanto, Ivo César Barreto de Carvalho acolhe a corrente de que a liberdade contratual e a legalidade não podem ser restringidas pelo princípio da capacidade contributiva.

a Constituição brasileira não permite sustentar a doutrina da “eficácia positiva da capacidade contributiva”. O § 1º do artigo 5º da Lei Magna estabelece que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, que têm caráter definitivo, sem qualquer espécie de limitação por parte do legislador constituinte originário.

O princípio da capacidade contributiva, juntando-se ao argumento de Tipke, os princípios da solidariedade e do Estado Social não têm força bastante para abalar os direitos e garantias fundamentais, notadamente os princípios da legalidade, da tipicidade e o direito à liberdade de contratar (CARVALHO, 2008, p. 160).

O princípio da capacidade contributiva não têm eficácia positiva, como sustenta Marco Aurelio Greco, mas desempenha função negativa ou proibitiva. A capacidade contributiva é uma vedação ao Poder Legislativo para tributar de forma discriminada, arbitrária ou não razoável contribuintes em situações equivalentes. Não existe um comando para o legislador tributar cidadãos em situações equivalentes, em face de sua capacidade contributiva.

O preceito constitucional estabelece que a instituição do imposto deverá ser feita de maneira pessoal, graduando-se segundo a capacidade econômica do contribuinte. De acordo com o § 1º do artigo 145 da *Lex Mater*, a efetividade da atividade estatal deve ser conduzida de forma a respeitar os direitos individuais. A capacidade contributiva não tem qualquer raio de ação no que tange ao direito à liberdade de contratar.

Com base na lição de Sampaio Dória, foi construída esta linha de raciocínio:

Por outro lado, não existe nem poderia existir, pela inexequibilidade prática e profunda injustiça, pressuposto legal genérico de incidência que abrangesse a totalidade da capacidade contributiva coletiva. Nem esta poderia ser catalogada, até a exaustão, em tipos legais específicos, de sorte que toda a manifestação de riqueza correspondesse necessariamente o nascimento de débito fiscal. Há espaços vazios, zonas de irrelevância, bolsões de imunidade, débito fiscal, a que o legislador é induzido por causas múltiplas, e há também, como condição essencial da economia tributária, lacunas deixadas inadvertida e involuntariamente na norma fiscal como sementes de sua própria elisão. Em síntese, não existe sempre um imposto. Enquanto tributos forem exigidos, haverá negócios em que o imposto será mais oneroso em determinada modalidade de celebração do que em outra, ou em que

aquela modalidade estará acima da dúvida que ensombra esta (*apud* CARVALHO, 2008, p. 160-161).

Se for compreendido que capacidade contributiva tem eficácia positiva, o princípio da tipicidade estaria quebrado por inteiro. O fato típico seria útil para a tributação, porém não seria mais necessário, porquanto os fatos extra-típicos reveladores de condutas economicamente equivalentes seriam igualmente tributados, em face do princípio da capacidade contributiva (CARVALHO, 2008, p. 161).

E mais, a eficácia positiva revela-se quando o particular pratica um ato com o fim exclusivo de não pagar ou pagar menos tributo. A capacidade contributiva descaracteriza-se por não mais desempenhar sua função objetiva e igualitária, inserindo um critério subjetivo de desigualdade e discriminação.

Ocorre que é incompatível com o Código Tributário Nacional e a Constituição a aplicação analógica da norma tributária a ato ou negócio jurídico não tipificado, mas que produz resultado econômico equivalente ao ato ou negócio tipificado na norma.

No âmbito do direito tributário não há uma vontade de regulamentação totalizante, Há casos em que não existe uma intenção regulatória por parte do legislador tributário. Tanto é assim que a própria Constituição estabelece imunidades e prevê subsídios, isenções, reduções da base de cálculo, concessões de crédito presumido, anistias ou remissões. (GUTIERREZ, 2006, p. 211).

A norma geral inclusiva não é aplicável em todos os setores do direito, mas apenas naqueles em que há uma vontade favorável ao preenchimento das lacunas pelo aplicador do direito, como é o caso do direito privado. Diferentemente deste, há segmentos do ordenamento jurídico que em caso de lacuna, a extensão analógica não é admitida, devendo ser aplicada uma norma geral exclusiva pela qual uma norma que regula um comportamento ao mesmo tempo exclui dessa regulamentação todos os demais comportamentos, como por exemplo o direito penal (GUTIERREZ, 2006, p. 212).

O direito tributário, conforme, expresso pelo art. 108, § 1º, o Código Tributário Nacional, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. Ou seja, o contribuinte é livre para realizar todos os atos e negócios jurídicos não previstos na lei tributária, pois para além das fronteiras do seu tipo fechado não podem ser preenchidas as lacunas pelo aplicados da lei. Não existe, no direito tributário, uma vontade presumida de preenchimento das lacunas legais no sentido de viabilizar a cobrança de tributos não previstos em lei. (GUTIERREZ, 2006, p. 212).

A analogia não se aplica no que toca às normas tributárias criadoras de tributo, pois há uma outra norma jurídica de índole constitucional (CF, art. 150, I) que proíbe a exigência de tributo sem lei que o estabeleça.

Se o legislador deixa brechas na legislação que possibilitam a prática da elisão fiscal, não cabe ao aplicador do direito suprir-lhes as faltas pelo uso da analogia. Essa é uma opção política feita pelo legislador complementar, em decorrência da aplicação de princípios constitucionais. Optou-se por que prevaleçam os princípios da legalidade tributaria e da tipicidade, fator de segurança e certeza jurídica, sobre os da igualdade e da capacidade contributiva.

Se não existir lei limitando ou regulando a liberdade de planejamento tributário, essa liberdade é plena, não cabendo ao intérprete ou ao aplicador limitá-la sem respaldo na lei.

Percebe-se, então, que o princípio da capacidade contributiva deve se coadunar com os demais princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, para o bom funcionamento dos órgãos de aplicação do direito, não podendo estes substituir a tarefa incumbida ao legislador de regulamentar a seara de tributação dos fatos jurídicos eleitos como tal pela Constituição Federal.

Requer-se, após a análise dos princípios que a norteiam, uma análise mais aprofundada da regra geral antielisiva, considerando os seus pressupostos e fundamentos.

### **3 O ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN**

Neste capítulo, tem-se por objetivo, a partir dos fundamentos e pressupostos, uma análise crítica da regra geral antielisiva instituída pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, centrando o enfoque, em seu alcance e sua inconstitucionalidade.

#### **3.1 Os Pressupostos e Fundamentos das Normas Gerais Antielisivas**

No direito tributário, existem diversos métodos adotados pelo legislador para que se fechem as lacunas ou imperfeições nas normas tributárias de incidência que abrem o caminho

à elisão fiscal. Uma das formas de combate à elisão é a adoção de normas antielisivas classificadas em especiais, setoriais ou gerais.

Conforme Alberto Xavier, as normas gerais antielisivas destinam-se a tributar, por analogia, atos ou negócios jurídicos não enquadrados no tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos semelhantes aos dos atos ou negócios jurídicos tipificados. (XAVIER, 2002, p. 85).

Por outro lado, as chamadas normas especiais antielisivas são as que tipificam a posteriori, por lei, certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma que não estava prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados (XAVIER, 2002, p. 85). Nessas normas, o ato ou negócio jurídico elisivo é incluído no tipo legal por meio de lei. As hipóteses mais frequentes de negócios ou atos elisivos são objeto de normas preventivas específicas.

O que sugere a norma *geral* antielisiva é que, ao ato ou negócio jurídico não previamente tipificado, seja aplicada a mesma tributação dos fatos típicos, uma vez que presume a norma que os contribuintes ‘deveriam’ optar somente por estes. As normas gerais antielisivas, conforme Heleno Tórres, são normas gerais e abstratas “cuja materialidade da hipótese normativa encontra-se ordenada para reger os demais casos não qualificados na hipótese de incidência de normas específicas, atribuindo pressupostos aos casos que possam ser alcançados, para a aplicação da sanção prevista no consequente: a desconsideração e requalificação dos negócios operados elusivamente” (*apud*, GUTIERREZ, 2006, p. 217).

Portanto, a discussão sobre a referida norma geral, não se enquadra às cláusulas *especiais* antielisivas, pelo fato de que nesta respeita-se, em termos gerais, o princípio da autonomia da vontade, que permite a criação, pelos contratantes, de contratos atípicos visando à obtenção de vantagens fiscais. Só posteriormente, quando o fenômeno elisivo atinge maiores proporções e se torna repetitivo, o legislador intervém, construindo normas de pressupostos antielisivos. Essas normas garantem a segurança jurídica e a certeza do direito, mas, para o fisco, têm o inconveniente de atuarem depois que o fenômeno elisivo já se manifestou. (GUTIERREZ, 2006, p. 218).

As normas gerais antielisivas, apesar de ser um meio discutível, tem um caráter social e visam atingir uma maior igualdade na tributação. Já as normas especiais antielisivas, buscam, claramente, o mesmo objetivo, mas respeitando o princípio da legalidade, garantindo o conceito de certeza do direito.

Além das cláusulas gerais e das cláusulas especiais, existem ainda as cláusulas *setoriais* antielisivas. Estas cláusulas distinguem-se das especiais, em virtude das condutas por elas abrangidas não são objeto de tipificação, antes são objeto de referência genérica e indeterminada autorizativa de aplicação analógica. Diferentemente das cláusulas gerais propriamente ditas que alcançam o universo do Direito Tributário, as cláusulas setoriais respeitam exclusivamente a um tributo determinado. (XAVIER, 2002, p. 86).

Também Pistone e Garcia Novoa afirmam que tais regras estão estruturadas de acordo com o modelo de cláusulas gerais, porém aplicáveis em âmbito restrito, circunscrito a determinado tributo, ou a certas operações ou negócios no âmbito de determinado tributo. (*apud*, GERMANO, 2012, p. 138).

A norma geral antielisiva adotada em alguns países, como por exemplo, a Lei Geral Tributária portuguesa, que impõe: “são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos”. Assim, em Portugal, caso o ato jurídico extratípico escolhido pelo contribuinte produza efeitos jurídicos econômicos equivalentes (critério econômico) aos do ato tributado, tendo tido a escolha do contribuinte motivada pelo fim exclusivo ou preponderante de escapar do âmbito de aplicação da norma tributária, o órgão de aplicação do direito pode considerar o ato realizado pelo contribuinte relativamente ineficaz ou inoponível, aplicando-se a norma tributária por analogia ao ato extratípico de equivalente efeito econômico. (GUITERREZ, 2006, p. 218-219).

Neste sistema, o legislador utiliza-se da analogia para incorporar ao fato gerador previsto em lei todas as condutas ou situações similares, por meio das quais se chegue a um resultado equivalente ao derivado da realização do fato gerador pelo contribuinte. No caso das normas gerais antielisivas, de acordo com Franco Gallo, há uma adaptação do princípio civil em matéria de elisão, segundo o qual é nulo o contrato estipulado para elidir a aplicação de normas imperativas, com a diferença que a sanção correspondente não é a nulidade, como no direito civil, mas a simples irrelevância fiscal do ato elisivo. (*apud* GUTIERREZ, 2006, p.219)

Trata-se, na verdade, de tributação de ato extratípico por analogia, tornando-se assim irrelevante para efeitos fiscais a opção seguida pelo contribuinte, portanto, não discute-se a validade ou a licitude do ato jurídico extratípico realizado pelo contribuinte, e sim sua relevância para autoridade fiscal.

Conforme Ricardo Lobo Torres, para restringir os efeitos da elisão, o intérprete inevitavelmente deverá recorrer à analogia, uma vez que as cláusulas gerais são abertas e indeterminadas, o que vai exigir, além da analogia, o seu ulterior fechamento pelas cláusulas específicas. (*apud* GUTIÉRREZ, 2006, p. 220)

Alberto Xavier adverte que a “cláusula geral antielisiva conduz assim, quase que imperceptivelmente, mas de inevitável modo, à introdução no Direito Tributário de uma norma geral inclusiva, contendo uma autorização genérica do argumento a *símile* para fundar positivamente a tributação”. (*apud* GUTIÉRREZ, 2006, p. 220).

O que a norma geral faz é, nos casos em que os efeitos jurídico-econômicos produzidos por atos extratípicos sejam equivalentes aos dos atos típicos não realizados, tendo sido a escolha motivada pelo único objetivo de redução ou eliminação dos tributos que seriam devidos, tornar irrelevante para efeitos fiscais a opção tomada pelo contribuinte. Ou seja, tributa-se um negócio que o contribuinte não realizou, mas que a lei, por ficção, considera que teria sido realizado.

Mas em quais negócios jurídicos pode ser aplicada a regra geral antielisiva? Por mais que, em alguns pontos, elas sejam diferentes em cada ordenamento jurídico, alguns traços comuns são considerados requisitos essenciais para a autorização da aplicação analógica: o fim elisivo (exclusivo ou preponderante) e a inusualidade do modelo negocial adotado nos atos ou negócios jurídicos escolhidos.

Com relação à possibilidade do recurso à analogia, são três os pressupostos cumulativos. São eles: (i) a livre opção pela prática de ato ou negócio jurídico não tipificados pela norma tributária ou tipificados por outra de regime menos oneroso; (ii) a obtenção através deste ato ou conjunto de atos de um resultado econômico equivalente ao do ato ou negócio tributado ou mais onerosamente tributado; (iii) o fim elisivo, consistente em subtrair o ato praticado ou conjunto de atos praticados do âmbito de aplicação da norma tributária. (XAVIER, 2002, p. 88).

Verificados cumulativamente os referidos pressupostos, a correspondência consiste na aplicação ao ato extratípico efetivamente praticado da norma tributária aplicável ao ato típico não praticado de efeito equivalente. Do caráter cumulativo dos referidos pressupostos pode concluir-se que somente se incluem no âmbito de aplicação das normas antielisivas: a) as hipóteses em que houve a livre opção por um modelo negocial alternativo; b) as hipóteses em que a livre opção atingiu resultado econômico equivalente; c) as hipóteses em que a livre

opção atingiu resultado econômico equivalente, mas e teve por fim exclusivo ou preponderante a não-incidência, a redução de tributo ou a obtenção de benefício fiscal; d) as hipóteses em que a livre opção atingiu resultado econômico equivalente tem por fim exclusivo ou preponderante a elisão de tributo e que os modelos negociais escolhidos não têm caráter anormal, inusual ou inadequado. (XAVIER, 2002, p. 88-89)

*A) opção por modelo negocial alternativo de efeitos econômicos equivalentes*

O modelo de ato jurídico que o sujeito praticou não se encontra contemplado na previsão normativa de nenhuma norma tributária ou previsto em outra norma de consequências menos onerosas. Além disso, os atos jurídicos extra-típicos devem ser adequados para produzir efeitos jurídico-econômicos semelhantes aos do ato típico previsto, pois é precisamente essa semelhança que constitui o fundamento básico da aplicação analógica *in malam partem*.

É evidente que o fim imediato do autor do ato jurídico não é subtrair-se ao âmbito de aplicação de uma norma tributária, mas sim realizar a operação concreta que atende aos seus interesses especiais, dentro da legalidade com relação ao Direito Privado. Portanto a segurança jurídica do negócio que realmente pretende não pode ser afetada pela escolha de caminhos inválidos ou ilícitos. Em vista disso, a referida liberdade de escolha só existe se o Direito Privado prevê modelos ou tipos de atos jurídicos não tipificados em norma tributária cuja causa-função permita atingir legal, válida e licitamente efeitos jurídicos equivalentes aos do modelo ou tipo de ato jurídico tipificados em norma tributária. (XAVIER, 2002, p. 90)

Enquanto nos casos de simulação relativa pretende tributar-se um negócio real, embora dissimulado, nas cláusulas gerais antielisivas pretende tributar-se um negócio que não se realizou, mas que hipoteticamente teria sido realizado, assim, percebe-se que quer tributar-se um negócio que não se fez, nem nunca se quis fazer.

O ato hipotético que se pretende tributar coincidirá, na prática, inexoravelmente, com o modelo alternativo mais oneroso que o Direito Privado oferece às partes para atingir os seus propósitos negociais, o que, na prática, anula a liberdade de os cidadãos se organizarem e agirem de forma fiscalmente menos onerosa. (XAVIER, 2002, p. 91).

A exigência cumulativa dos requisitos relativos ao resultado (equivalência de efeitos econômicos) aos *fins* (a eliminação ou redução do tributo) e aos *meios utilizados* (ato ou negócio inadequado, anormal ou inusual) fazem com que, segundo Alberto Xavier (XAVIER,

2002, p. 91 a 96), se situem fora do âmbito das normas em causa certas situações em que apenas se encontram presentes alguns mas não todos os requisitos atrás apontados.

*a) Exercício não optativo de direitos ainda que por motivos fiscais*

Neste caso, o particular realiza um ato ou negócio jurídico por motivos ou fins exclusivamente fiscais, sendo que a opção não respeita a escolha entre aquele tipo de negócio ou outro, mas sim na alternativa entre a sua realização ou a abstenção. A esta hipótese, não são aplicáveis as cláusulas antielisivas, pois não ocorre a opção por modelo negocial alternativo. (XAVIER, 2002, p. 93).

*b) Opção por atos de efeitos econômicos equivalentes por motivos empresariais*

Outra possibilidade está no caso da realização de ato ou negócio jurídico de efeito econômico equivalente, sendo, porém, que o motivo que determinou a referida opção foi empresarial, um negócio justificador da alternativa adotada. Segundo Alberto Xavier, neste caso a norma antielisão não deve ser aplicada – configurando uma lacuna- em virtude da inexistência de um motivo exclusivo ou preponderantemente fiscal (XAVIER, 2002, p. 95).

*c) Opção por ato que não produz efeitos econômicos equivalentes*

Por último, destaca-se a opção por modelo alternativo que não produz efeitos equivalentes. “É o que acontece, por exemplo, na alternativa entre a realização de uma compra e venda (tendo como contrapartida recurso líquidos) e uma permuta (tendo como contrapartida a entrega de bens)”. (XAVIER, 2002, p. 96).

Conclui Alberto Xavier que, na tentativa de concretizar seu objetivo de cunho social, ao se exigir o fim elisivo e a anormalidade dos meios negociais, as cláusulas antielisivas passam a revestir uma natureza sancionatória e não estritamente fiscal. Tendo em vista que não se limitam apenas a prosseguir um tratamento igualitário para todos os atos de resultado econômico equivalente, independente dos meios e dos fins (o resultado objetivo), mas praticam a discriminação de certos comportamentos subjetivos, em função dos motivos ou métodos utilizados pelo contribuinte, submetendo apenas uns e não todos à consequência da analogia, embora todos reveladores da capacidade contributiva equivalente. (XAVIER, 2002, p. 97). As cláusulas antielisivas acabam, pois, por se tornar em instrumentos de tributação sancionatória de atos hipotéticos.

De fato, sem uma base legislativa sólida, o tratamento da elisão fiscal fica exposto ao risco da falta de homogeneidade, uma vez que estará sujeito à apreciação de cada autoridade administrativa e de cada juiz no caso concreto.

### 3.2 A Impossibilidade da Interpretação Econômica Ilimitada do Dispositivo

A interpretação econômica em direito tributário, seria a criação da possibilidade da autoridade fiscal de determinar o pagamento do tributo e efetivar o lançamento tributário com base na hipotética atividade econômica praticada pelo contribuinte, que teria sido encoberta por uma forma jurídica, diferente da normal, da qual resultasse uma isenção ou pagamento menor do tributo.

Para Amílcar de Araújo Falcão esta interpretação recomenda que a lei tributária seja analisada funcionalmente, de acordo com a consistência econômica do fato gerador, a normalidade dos meios adotados para atingir certos fins, e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar.

o legislador, ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos ou situações são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. (*apud*, ROCHA,2002, p. 10).

Para alguns doutrinadores, certos aspectos específicos ou particulares, que provém da natureza do fenômeno tributário, condicionam a interpretação e a aplicação das leis tributárias. Assim, na interpretação e aplicação das normas fiscais prevalece o elemento econômico, pois a finalidade do direito tributário é essencialmente econômica. É a chamada teoria hermenêutica da consideração econômica ou interpretação econômica da norma tributária.

Ruy Barbosa Nogueira leciona o seguinte:

Embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação.

Em particular para as leis tributárias, é de ser observar que os “fundamentos econômicos” não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte de seu conteúdo normativo, pois uma norma é qualificada como tributária quando na sua figura jurídica estão os *pressupostos de fato* da incidência que ela descreve *in abstracto* e estes pressupostos que, pela natureza das coisas e escolha do legislador, são econômicos, é que, ao direito de crédito, portanto, vida à normatividade: não é a

norma em si e por si só que faz surgir para o Estado uma pretensão de imposto suscetível de execução, mas somente um concreto evento da vida econômica que se apresenta juridicamente como uma realização (antes apenas hipoteticamente descrito) do fato gerador do imposto (Hensel). Eis porque na interpretação da lei tributária se há de indagar desse aspecto constitutivo do direito... (*apud* ROCHA, 2002, p. 12).

Dessa forma, a interpretação econômica nos diz que a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente, levando em consideração a consistência econômica do fato gerador e a respectiva compatibilidade das formas jurídicas adotadas, já que as leis tributárias têm um conteúdo incontestável de natureza econômica, pois seus fundamentos econômicos não são elementos separáveis da lei, fazendo parte de seu conteúdo normativo. (*apud*, ROCHA, 2002, p. 11).

Numa interpretação baseada no Código Tributário Nacional, Ricardo Lobo Torres entende que:

O artigo 109 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura: a de que recomenda a interpretação teleológica. Pelo menos no que pertine aos conceitos tributários não imbricados na Constituição. O método teleológico leva em conta a finalidade e o objetivo da norma.

(...) O Código Tributário Nacional parecia aderir, na fase de sua elaboração, à teoria da interpretação econômica, por influência da doutrina e interpretação germânicas. Com a ressalva do art. 110, todavia, um método sistemático ganhou maior amplitude, em detrimento do teleológico, como vimos, em face da circunstância de que o sistema tributário brasileiro está quase todo calcado na Constituição, criando-se, dessa forma, uma conflitante e ilógica duplicidade de métodos, conforme conceito tributário se esgote, ou não, na legislação ordinária. De qualquer modo, o Código Tributário Nacional “se apresenta tímido quanto à interpretação econômica” (Baleeiro) e cuida apenas das relações entre Direito Civil e Direito Tributário, não chegando a uma fórmula geral de interpretação teleológica, aplicável aos diferentes problemas fiscais, como fazia a antiga legislação germânica e ainda faz a lei argentina (*apud*, ROCHA, 2002, p. 12).

Todavia, Hartz se posiciona no sentido da possibilidade do contribuinte escolher a melhor forma jurídica para seus negócios, visto que não tem a obrigação de suportar a maior carga tributária.

O direito à liberdade de escolher formas jurídicas. Já se referiu que seria contrário à natureza do Direito Tributário influenciar sobre o montante do imposto por meio de manipulações arbitrárias. Por outro lado, é assegurado aos contribuintes o bom direito de buscar a fórmula de Direito Civil que lhe acarrete a menor carga fiscal possível.

O Direito Tributário não está para influir nas formas do Direito Civil. Pelo contrário, ele se liga às formas que as partes produzirem segundo a sua vontade, no pressuposto, naturalmente, de que se trata de formulações jurídicas sérias, na aparência e na realidade, e que o contrato e sua execução sejam compatíveis entre si. O contribuinte não é obrigado a escolher a forma jurídica através da qual o fisco possa contar com o máximo de receita (*apud*, ROCHA, 2002, p. 14). (grifou-se)

Por sua vez, Brandão Machado questionou a validade da aplicação do critério econômico e do instituto do abuso de formas de direito privado, pois apesar de estarem

justificados nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a sua aplicação é baseada na analogia, o que é vedado pelo artigo 108, parágrafo primeiro do Código Tributário Nacional.

Sobre esta interpretação um exemplo são os contratos de arrendamento mercantil (*leasing*) que, em algumas hipóteses, são equiparados à compra e venda por terem idêntico substrato econômico, eis que em ambos os casos ocorre a transferência onerosa de bem móvel. Ocorre que no *leasing* o contribuinte tem vantagens tributárias, tais como a redução do Imposto de Renda e do ICMS pago. (GUTIERREZ, 2006, p. 137).

Brandão Machado ainda diz que, se fosse por falta de autorização legal, pode-se aplicar a desconsideração dos negócios jurídicos, uma vez que tal impedimento já não mais subsiste no Brasil. Baseia-se que a analogia proibida no Código Tributário Nacional é a de exigir o pagamento de tributo na ausência de autorização legal, mas a analogia como forma de integração, isto é, aplicar a mesma lei a fatos semelhantes, indicativos de igual capacidade econômica, é uma questão de justiça, de igualdade ou de isonomia (*apud* ROCHA, 2002, p. 14/15). A desnecessidade de uma lei expressar uma regra que é decorrente do mais elementar e fundamental princípio da vida dos homens e de um ordenamento jurídico dito democrático, que é a de que pessoas iguais devem ser tratadas igualmente, reservando-se um tratamento especial para as pessoas que, devido a uma circunstância relevante, o mereçam.

O problema interpretativo, entretanto, é a liberdade que tem a pessoa de revestir o seu negócio jurídico com a forma que lhe for mais conveniente. Possuindo o contribuinte mais de uma forma jurídica para realizar o seu intento, sendo as mesmas normais, sem desvio de funcionalidade ou discrepância de forma jurídica não há como a autoridade fiscal alegar uma dissimulação para desconsiderar a forma jurídica legitimamente adotada.

Conforme Miguel Delgado Gutiérrez, a interpretação econômica não foi acolhida pela legislação tributária. Dentre as interpretações possíveis, “prevalece a reserva absoluta da lei em matéria de criação ou majoração de tributos (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN) e, mesmo nos casos de lacuna, não se admite a integração analógica da norma, se daí resultar exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN)” (GUTIÉRREZ, 2006, p. 141).

A interpretação econômica em Direito Tributário é uma forma de a autoridade fiscal aplicar a norma jurídica em que o fato tributável não é considerado na forma jurídica eleita pelo contribuinte, porém, em sua real consistência econômica. A forma jurídica do fato tributável (hipótese de incidência), por estar revestindo ou camuflando uma operação

econômica tributável com mais gravosidade, é desconsiderada em favor da real atividade praticada pelo contribuinte.

A uniformidade de tributação, em obediência ao princípio da isonomia, exige que fatos econômicos equivalentes, funcionalmente semelhantes e indicativos de análoga capacidade contributiva, recebam idêntica tributação. Porém, quando o fato econômico puder ser representado juridicamente por mais de uma forma, sem disfarce ou camuflagem, não é vedado ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em menor pagamento de tributo (ROCHA, 2002, p.19).

Outrossim, infere-se que os princípios gerais de direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de direito privado utilizados em normas constitucionais ou de organização política e administrativa, para definir ou limitar competências tributárias. Fora disso, a lei tributária pode expressamente equiparar os efeitos de diferentes categorias de direito privado. Ou seja, nesse passo o legislador reconheceu a autonomia do direito tributário que, em princípio, pode prever que os efeitos de diferentes institutos do direito privado serão os mesmos.

No entanto, veda o legislador pátrio que o aplicador da lei, inovando-a, assemelhe situações idênticas para tributá-las da mesma maneira. Somente o legislador pode desprezar a diversidade de formas jurídicas para buscar nelas o mesmo substrato econômico, em face do princípio da absoluta reserva legal em matéria tributária.

Assim, o planejamento tributário na medida em que tem a sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência em que o fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura o artifício simulador usado para disfarçar o verdadeiro ato real praticado.

### **3.3 A Inconstitucionalidade do Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**

O presente tópico tem por objetivo uma análise crítica do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, centrando o enfoque, primeiramente, no que o legislador pretendeu e, em segundo, no que a lei efetivamente fez.

A intenção de introduzir, no direito tributário brasileiro, uma norma antielisão é bem clara já na exposição de motivos que acompanhou o projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, que veio a se tornar a Lei Complementar nº 104/ 2001, que assim dispõe sobre o dispositivo ora comentado

VI – A inclusão do parágrafo único do 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 a 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 intenção de que se tornasse uma ferramenta contra a elisão fiscal, foi absorvida pelo relator do projeto na Câmara, Deputado Antônio Cambraia, para quem

trata-se tipicamente, da inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento de sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência.

O parágrafo único do art.16 do PLP nº 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

Assim, é justificável o parágrafo único proposto no artigo 116 do CTN.

Diante disso, resta clarividente que a pretensão do legislador, com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi a elaboração de uma norma geral antielisão, para conferir poderes à fiscalização de interpretar economicamente o fato gerador e desconsiderar negócio praticado pelo contribuinte quando ocorrer pretensão abuso de forma jurídica. (TROIANELLI, 2002, p. 88).

Feito esse resgate histórico, cabe analisar o teor da norma incutida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que preceitua

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

A discussão trazida por essa norma consiste na dificuldade de se fixar seu alcance não havendo acerto quanto a exata medida de sua aplicabilidade. Diversas posições tem sido defendidas sem que, no entanto, seja atingido qualquer consenso, há somente uma doutrina majoritária. Em virtude dessa discussão, busca-se analisar a norma quanto aos fixando as premissas necessárias à conclusão que se pretende apresentar.

Algumas noções são, de certa forma, unânimes: a norma é da categoria de sobrenormas ou normas de estrutura, pois não estatui de maneira imediata um dever, não

vinculando a realização de uma conduta a uma consequência jurídica. A norma geral antielisiva seria então um critério alheio às normas que estatuem obrigações tributárias que altera os elementos primitivamente considerados, com vistas a fazer incidir tributo. (GUIMARÃES, 2010, p. 178).

Com efeito, vincula-se a norma geral antielisiva ao fenômeno da verificação do “fato gerador” (fato típico). Pertence a referida norma a verificação do pressuposto de fato apto a desencadear a incidência de tributo. Assim, a relação entre a norma geral antielisiva e a norma que estatui a obrigação tributária diz respeito ao plano da verificação, ou não, da hipótese de incidência.

Entretanto, pretende-se introduzir fator novo na dinâmica da obrigação tributária, com objetivo de se desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Dessa forma, não seriam válidos, para o fisco, atos e fatos jurídicos que “dissimulem” a ocorrência do fato típico. Nesse ponto, começa delimitar-se clara dicotomia em relação a amplitude da norma encartada no parágrafo único do art.116 do CTN, divergência doutrinária que se fulcra primordialmente na atribuição do sentido jurídico à expressão “dissimular” pela falta de definição jurídica prévia de seu conteúdo.

Alguns defendem a ampla possibilidade de “desconsideração” das formas “dissimuladas” pois estas caracterizariam abuso de forma. Configurar-se-ia o abuso de forma quando o contribuinte se valesse de formas jurídicas com o fito preponderante de evitar a incidência de tributo. Esses juristas são unânimes ao eleger a capacidade contributiva como sua base constitucional, bem como, caracterizam as normas de direito tributário de maneira apartada do resto do sistema tendo na justificativa social da arrecadação a própria razão de ser do direito tributário.

De outro lado, estão aqueles que entendem que a expressão “dissimulação” é sinônima de “simulação”. Para os cultores dessa corrente, qualquer sentido que se empreste ao vocábulo “dissimulação” diverso de “simulação” implica retomar a interpretação econômica repudiada por nosso sistema. (GUIMARÃES, 2010, p. 180).

Gabriel Lacerda Troianelli, um dos defensores da igualdade entre os termos dissimulação e simulação, ainda acrescenta que como o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional cria norma para desconsiderar ato do contribuinte praticado que oculta ou encobre a ocorrência do fato gerador (dissimulação /simulação), e, portanto, é

praticada após a ocorrência do fato gerador, tal norma só poderá se aplicar, evidentemente, à evasão fiscal, jamais à elisão fiscal. Há que se considerar, todavia, que o artigo 149 do Código Tributário Nacional, quando trata dos casos em que o lançamento pode ser efetuado ou revisto de ofício pela autoridade administrativa, já arrola, de forma exaustiva, todas as hipóteses de evasão fiscal. Por fim, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional permite, em termos gerais, a atividade administrativa que já se encontra detalhadamente permitida ao longo do artigo 149 do mesmo diploma. (TROIANELLI, 2010, p. 100-101)

Ainda, defendendo que a norma que se intitulava antielisiva, não passa de uma norma antievasiva, Gabriel Lacerda Trianeli (2010, p. 101) afirma que se o objetivo era atingir o planejamento tributário, esse jamais poderia ser atingido sem a revogação do parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Ora, a interpretação econômica consiste, justamente, na utilização de raciocínio analógico em que, em se partindo de um substrato econômico comum, se equipara um fato jurídico não definido como hipótese de incidência tributária a outro fato jurídico previsto como hipótese de incidência.

Diante disso, vislumbra-se que o parágrafo primeiro do artigo 108 não foi tacitamente revogado pelo parágrafo único do artigo 116, visto que, uma norma geral antielisão não tem o condão de revogar uma norma especial de interpretação tributária, ante o princípio de hermenêutica segundo o qual a lei geral não revoga a especial. Logo, ainda que se pretenda vislumbrar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, uma forma nacional antielisão, esta permanece ineficaz até que seja revogado o parágrafo 1º do artigo 108 do mesmo diploma legal. (TROIANELLI, 2010, p. 102).

A obscuridade da doutrina do abuso de direito também se revela na caracterização jurídica da pretensão do estado causada pelo alegado abuso de direito. Para a referida doutrina da eficácia positiva da capacidade contributiva “a lei alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta de sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva”.

Alberto Xavier, contrário a teoria do abuso de direito afirma que

O interesse tributário do Estado só existe nos precisos limites da lei, encontrando-se rigidamente tipificado nos pressupostos de fato dos vários tributos, de tal modo que, para além do catálogo legal dos impostos, apenas se nos depara a uma zona de irrelevância ou indiferença insuscetível de lesão ou dano (2002, p. 133).

Na verdade, corolário da “reserva de Constituição” é o princípio da tipicidade das competências, segundo o qual o Estado não tem direitos subjetivos, mas apenas competências

taxativamente atribuídas por lei, nos termos da Constituição, de tal modo que o exercício de um direito pelos particulares ou é lícito ou é ilícito, mas de maneira alguma pode ser taxado de ilícito por colisão intencional e danosa com um pretense direito subjetivo do Estado para além do que a lei define. (XAVIER, 2002, p. 133).

Na visão do jurista Marco Aurélio Grecco, a posição jurídica do estado, pela ocorrência de fato extratípico de efeitos econômicos equivalentes aos de um fato típico, já não reveste a conotação de um “interesse geral”, legítimo ou de uma expectativa, reveste-se de um verdadeiro direito de crédito que resulta de uma ordem de extensão da lei para além dos limites do tipo, dada pelo princípio da capacidade contributiva, no desempenho de sua eficácia positiva. Mas há direito de crédito tributário independente da ocorrência do fato gerador tipificado em lei, equivoca-se em duas coisas que escapam à coerência lógica

Uma primeira é a morte do princípio da tipicidade da tributação e sua substituição por uma *norma geral intensiva ou cláusula geral de tributação* de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva, independente de prévia e expressa previsão legal. Uma segunda é (por surpreendente que pareça) a morte da teoria do abuso de direito, vítima da própria premissa que a engendrou. Se a capacidade contributiva tem força ativa para além da lei, se essa força ativa é, por si só, constitutiva de um direito de crédito tributário, então não há que falar em exercício abusivo da liberdade de contratar, mas em verdadeira evasão fiscal, fuga a uma obrigação tributária já existente “ex” capacidade contributiva. Não há abuso, mas violação do direito. (XAVIER, 2002, p. 133/134)

As consequências não são admitidas pela doutrina, entretanto, percebe-se outra contradição lógica da doutrina do abuso de direito. A premissa desta doutrina é a eficácia positiva da capacidade contributiva, assim, a consequência lógica é a de que ela deve atingir todas as manifestações idênticas da capacidade contributiva, quer tipificadas ou não lei, independentemente dos fins prosseguidos e dos meios utilizados pelos particulares. Tendo em vista este raciocínio, Alberto Xavier (2002, p. 134) preleciona que, se a eficácia positiva da capacidade contributiva só se manifesta se o particular praticou um ato com o objetivo exclusivo de não pagar ou pagar menos imposto, a capacidade contributiva deixa de desempenhar uma função objetiva e igualitária, exclusivamente baseada na manifestação de riqueza, para funcionar como um fator igualitário e discriminatório em função de um critério psicológico. Se, por exemplo, dois particulares realizarem o mesmo negócio jurídico extratípico de resultado econômico equivalente a de outro ato típico revelador de idêntica capacidade contributiva, mas não tributado, e um deles o realiza por razões simultaneamente fiscais e empresariais enquanto outro o realiza por razões exclusivamente fiscais, a cláusula geral antielisiva atingirá o segundo, mas não o primeiro.

Outra ressalva, à teoria do propósito negocial, defendida pelo professor Marco Aurélio Greco, que não desconsidera os atos ou negócios jurídicos dissimulados se realizados com motivo empresarial, é a de que, sendo a finalidade da atividade empresarial o lucro e o pagamento de tributo, necessariamente, um fator de diminuição desse lucro, a mera tentativa de pagar menos imposto já constitui, em si, um *business purpose*, um propósito negocial, apto, portanto, para vedar a desconsideração do negócio pela administração tributária. (TROIANELLI, 2002, p.94).

Também, caso a cláusula geral antielisiva só seja aplicada em casos em que o ato extratípico foi praticado por motivos exclusivamente fiscais, Alberto Xavier (2002, p. 135) considera que o fundamento da tributação deixa de ser a capacidade contributiva (presente nos dois casos) para passar a ser exclusivamente o motivo. E ainda, com a exigência de uma prestação patrimonial compulsória em razão de fato não previsto em lei com fundamento exclusivo no motivo ou no fim visado pelo autor, tal prestação perde a sua natureza tributária para se transformar em sanção de ato ilícito, perdendo sua qualificação como tributo, pois é o próprio código tributário nacional, no seu artigo 3º que afirma não ser tributo a sanção de ato ilícito.

Por fim, considera-se que a doutrina do abuso do direito, apesar de seu discurso de igualdade social, não passa de uma tentativa de penalização da conduta elisiva, baseada vontade da autoridade, com a consequência de sancionar o exercício de uma liberdade que é objeto de garantia individual assegurado na Constituição.

A chamada norma geral antielisiva representa a tentativa de ruptura sistemática ao objetivar o preenchimento de uma lacuna que não existe no sistema tributário constitucionalmente previsto. É expresso o direito do contribuinte não ser tributado (regra da legalidade) na ausência de lei estrita (tipicidade). Em vista disso não há possibilidade de se reconhecer a possibilidade de existência de norma geral antielisiva que desconsidere a tipicidade das leis tributárias, pressuposto necessário da incidência de tributos.

Assim, após longa jornada, de acordo com a doutrina majoritária, percebe-se que a legalidade estrita não pode prescindir do tipo tributário; que inexistente lacuna a ser suprida; que não logra a norma geral antielisiva explicitar qualquer critério subjacente ao sistema tributário útil para colmatar lacunas, constituindo inovação indevida e, finalmente, por tudo o que aqui exposto, que não há que se admitir a validade da norma geral antielisiva, tendo em vista, principalmente, *o seu caráter inconstitucional*.



## CONCLUSÃO

Nesta pesquisa buscou-se esclarecer os aspectos controvertidos da doutrina sobre a regra geral antielisiva. A estrutura de uma forma lógica, teve o fito de ao final conseguir centrar a discussão na questão primordial: o alcance e a constitucionalidade da regra geral antielisiva.

A elisão tributária é de suma importância, na medida que cresce o atrito na relação entre fisco e contribuinte. Isto ocorre porque é crescente ambição dos governos em obter recursos para poderem, também, cumprir com as suas funções, e neste ímpeto de conseguir aumentar a sua arrecadação, o fazem aumentando as alíquotas dos tributos já existentes ou criando novos. Do outro lado desta relação está o contribuinte que, por ser a parte mais fraca, está exposto a essa carga elevada de tributos e que, em contraprestação é castigado pela ineficiência dos serviços públicos, percebendo pouco retorno em termos de saúde, educação, melhores condições de vida advindos do pagamento de tantos tributos.

Dessa forma, a figura da elisão é cada vez mais utilizada com o objetivo de alcançar esta situação de menor onerosidade para o contribuinte, crescendo as discussões sobre a mesma. A questão principal que nasce em relação à elisão é a possibilidade ou não de se utilizar esta figura para reduzir a carga tributária elevada.

Diante disso, procurou-se primeiramente identificar e classificar o planejamento tributário, que se conceituou como uma técnica gerencial a fim de projetar as operações mercantis, com o objetivo de conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que, sendo viável, possibilite melhores resultados, ou seja, menores tributos.

Ainda no mesmo capítulo, buscou-se distinguir os institutos da elisão e evasão fiscal, adotando um posicionamento, baseado na doutrina majoritária, de que a diferença entre elisão e evasão reside no critério da licitude dos atos ou negócios jurídicos realizados. Com isso, a elisão classifica-se como lícita e pode, legitimamente, conduzir ao resultado de economia de tributos.

Conclui-se, também, durante o presente estudo, que não aplica-se a teoria do abuso para aferição da eficácia da conduta elisiva, visto que encontra obstáculo intransponível no princípio da legalidade.

No Brasil, a doutrina majoritária de Direito Tributário, com base no princípio da legalidade e da tipicidade, reconhece a licitude e a eficácia da elisão tributária sempre que a norma não tenha previsto expressamente a tributação da forma jurídica adotada pelo particular, isto é, ainda que tenha efeitos econômicos similares ao fato previsto, não possui efeitos tributários. Assim, percebeu-se, também, a não recepção da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, uma vez que o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se exclusivamente os conceitos e critérios jurídicos, de acordo com o princípio da estrita legalidade.

Notou-se que a pretensão do legislador em criar a regra geral antielisiva, através do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, é considerada inconstitucional no presente estudo por contrariar a legalidade estrita e instaurar a tributação por analogia, juntamente com a interpretação econômica no Direito Tributário Brasileiro, que também é vedada pelo art. 150, I, da Constituição Federal.

Por fim, ainda que se admitisse qualquer argumento no sentido de dar validade a norma, não pode a administração pública fazer a interpretação da norma tributária que confronte com o princípio da legalidade.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em 05 de maio de 2013.
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 05 de maio de 2013.
- CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo: MP, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. São Paulo: Dialética, 2003.
- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentus, 2002.
- MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 4ª edição. Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2009.
- NUNES, Rizzato. **Manal da Monografia Jurídica**. 6º ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chatiz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. São Paulo: Renovar, 2002.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional – Comentado: Anotado e Comentado**. Campinas/SP: CS Edições, 2004.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Tributação Empresarial**. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005.