



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO

IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO

ELISÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Ac. 72.369
336.2
C. 331 e
R. 13843 533

FORTALEZA

2004

BFD

IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO

ELISÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor livre-docente Hugo de Brito Machado.

FORTALEZA

2004



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE MESTRADO

“ELISÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO”

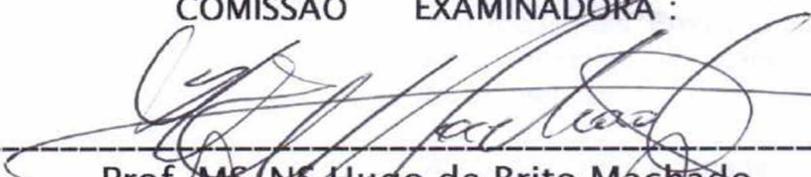
IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO

Dissertação aprovada em 14 / 12 / 2004, às 09:00 horas,

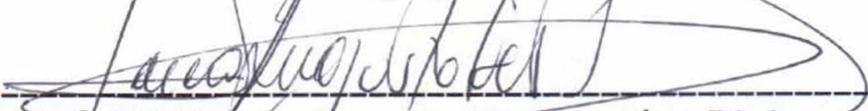
com menção:

APROVADO COM LOUVOR

COMISSÃO EXAMINADORA :



Prof. MS/MS Hugo de Brito Machado
(Orientador)
UFC



Prof. DR Marcio Augusto Vasconcelos Diniz
(Examinador)
UNIFOR



Prof.ª. DRA Denise Lucena Cavalcante
(Examinadora)
UFC

BFD

Aos meus pais, Fred e Graça,
Pelo incentivo constante e incansável de
todas as horas.

A Adriana, minha amada,
Pela compreensão naqueles momentos em
que a privei de minha companhia para a
conclusão deste trabalho.

Ao meu irmão, Victor,
Que acredito estar torcendo por mim, no
plano espiritual.

AGRADECIMENTOS

Aos colegas Marcelo Lima Guerra e Carlos César Sousa Cintra, pelo apoio inicial e fundamental que me deram para o ingresso no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará.

À coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, professora doutora Denise Lucena Cavalcante, pelos conselhos que me foram dirigidos no decorrer do curso, bem como pelo incentivo de minha produção jurídico-científica, além deste trabalho final de mestrado.

“Nenhuma ameaça ou nenhum suplicio obterão
que eu cometa injustiça, que eu diga mentiras
ou que deixe de pesquisar a verdade.”

Sócrates

RESUMO

Relata o estudo da elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro, cuja metodologia consiste na determinação dos conceitos de elisão, evasão, elusão, sonegação, fraude fiscal, planejamento tributário, inadimplência fiscal, dentre outros. Em seguida, é analisada a natureza jurídica dos institutos jurídicos da evasão, elisão e elusão tributárias, fixando assim as premissas dos termos essenciais utilizados na presente dissertação. Logo após, é feita uma abordagem dos fundamentos metodológicos da norma geral antielisiva, cujas correntes teóricas na interpretação do Direito Tributário são formadas, basicamente, por três posições: a jurisprudência dos conceitos, dos interesses e dos valores. No desdobramento dessas correntes de interpretação, a norma antielisiva é analisada sob o aspecto da interpretação teleológica, extensiva e analógica. Em seguida, amplia-se o estudo da norma antielisiva nos ordenamentos jurídicos de vários países. Com base no ordenamento jurídico estrangeiro, os estudos iniciais para a inclusão de uma norma geral antielisiva são feitos no Brasil, mas antecedidos de algumas normas de prevenção à elusão tributária. Após, chega-se à análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, bem como da primeira tentativa de regulamentação da matéria, feita pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Do resultado dessa análise, entende-se que as normas gerais antielusivas, a exemplo do dispositivo legal do parágrafo único do artigo 116 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001, não guardam acolhida no ordenamento jurídico brasileiro para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com intuito exclusivamente fiscal, além dos casos de fraude à lei e simulação. Em razão desta primeira conclusão, entende-se que o planejamento tributário é uma técnica perfeitamente legítima de economia tributária, assegurada constitucionalmente. Desta feita, se a regulamentação da norma geral antielusiva em comento transbordar os limites e parâmetros legais, estará ferindo os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, isonomia, separação dos poderes, segurança jurídica, proporcionalidade, boa-fé e vedação ao confisco. Quanto à extrafiscalidade, infere-se que a tributação extrafiscal leva, necessariamente, à conclusão de que o indivíduo pode praticar, legitimamente, a elisão fiscal (planejamento tributário), sem que haja lesão ao Poder Público. Ademais, no cotejo da norma geral antielusiva e dos institutos de direito privado, conclui-se pela compatibilidade deles. Por fim, em face das profundas divergências entre o Estado Social e o Estado Neoliberal, entende-se que a efetiva estruturação e funcionamento de um Estado Democrático de Direito é a melhor saída para o desenvolvimento de um país, sendo a norma geral antielusiva um dos instrumentos para tal concretização.

Palavras-chave: Evasão tributária, elisão tributária, elusão tributária, planejamento tributário, sonegação fiscal, fraude fiscal, inadimplência fiscal, norma geral antievasiva, norma geral antielisiva, norma geral antielusiva, princípios constitucionais, extrafiscalidade, institutos de direito privado, Estado Social, Estado Neoliberal e Estado Democrático de Direito.

ABSTRACT

It reports a tax avoidance study on the Brazilian juridical ordinance and its methodology on the concepts settlement such as elision, evasion, elusion, fiscal concealment, fiscal fraud, tributary planning, fiscal avoidance among many others. The juridical nature of the juridical institutes is analyzed concerning to evasion, elision and tributary elusion, determining therefore the essential term premises, which are used on the present thesis. It is also made an approach of the methodological fundamentals of the general anti-avoidance rule, whose present doctrinaires of the Fiscal Law interpretation are made basically by three positions: the jurisprudence concepts, the jurisprudence interests and the jurisprudence merit. In relation to the development of these interpretations, the general anti-avoidance rule is analysed through the analogical, extensive and theological interpretation. Thus, the anti-avoidance rule on the juridical ordinance study is spread among many other countries. Based on the juridical ordinance, initial studies were done in order to include the anti-avoidance rule in Brazil, eventhough they were preceded by some prevention rules toward the tributary elusion. After, the unique clause of the article 116 of the National Tax Code, included by the Complementary Law number 104, from January the 1st, 2001, and also the first attempt to regulate this matter through Provisional Law number 66, from August the 29th, 2002, are analyzed. From the analysis, it is understood that the general anti-avoidance rules, such as legal provision of the unique clause of the article 116 of the National Tax Code, included by the Complementary Law number 104/2001, are not well adequated to the Brazilian juridical ordinance in order to disconsider juridical acts and contracts which are formulated by the tax payers aiming the fiscal objectives, beyond the fraud law and case simulations. Due to this first conclusion, it is understood that the tax planning is a tributary economy perfectly legitimate technique, based on the Constitution. Therefore, if the general anti-avoidance rule regulation overpass the boundaries and the legal parameters, the constitutional principles of legality, characteristic, isonomy, power separation, juridical security, proportion, good faith and the prohibition confiscation will all be injured. Regarding to the extrafiscal policies, it must be concluded that the extrafiscal taxation concluded that the individual can practice legitimately the tax avoidance (tax planning) without injuring the Public Administration. In addition to the comparison of the general anti-avoidance rule and the institutes of the civil law, it must be concluded that they are compatible. Finally, because of the great divergence between the Welfare State and the Neoliberal State, the effective structure and development of the Democratic State of Law is the pathway to the development of a country, being the general anti-elusion rule one of the devices to such realization.

Keywords: Tax evasion, tax avoidance, tax elusion, tax planning, fiscal avoidance, fiscal fraud, fiscal concealment, general anti-evasion rule, general anti-avoidance rule, general anti-elusion rule, constitutional principles, extra fiscal taxation, institutes of civil law, Welfare State, Neoliberal and Democratic State of Law.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ELISÃO TRIBUTÁRIA E NORMA GERAL ANTIELISIVA	16
2.1	Conceitos	16
2.2	Natureza jurídica da evasão, da elisão e da elusão	31
2.3	Fundamento Metodológico	33
2.3.1	Jurisprudência dos conceitos	34
2.3.2	Jurisprudência dos interesses ou "Interpretação econômica do Fato Gerador" ..	36
2.3.3	Interpretação teleológica	47
2.3.4	Interpretação extensiva	49
2.3.5	Interpretação analógica	51
2.3.6	Jurisprudência dos valores	57
2.4	A fenomenologia da norma antielisiva	59
3	NORMAS ANTIEVASIVAS, ANTIELISIVAS E ANTIELUSIVAS NO DIREITO POSITIVO	61
3.1	Normas antievasivas, antielisivas e antielusivas no Direito estrangeiro	61
3.1.1	Alemanha	61
3.1.2	Espanha	63
3.1.3	Argentina	65
3.1.4	Portugal	66
3.1.5	Itália	70
3.1.6	França	71
3.1.7	Bélgica	73
3.1.8	Suíça	73
3.1.9	Holanda	74
3.1.10	Estados Unidos	74
3.1.11	Inglaterra	76
3.1.12	Resumo das experiências estrangeiras	78
3.2	Normas de prevenção à elusão no Direito brasileiro	81

3.3	O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional	87
3.4	A primeira tentativa de regulamentação da norma antielisiva – Medida Provisória nº.66/2002	101
4	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	106
5	INTERPRETAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	118
5.1	Princípio da legalidade	118
5.2	Princípio da tipicidade	124
5.3	Princípio da isonomia	133
5.4	Princípio da separação dos poderes	137
5.5	Princípio da transparência	141
5.6	Princípio da segurança jurídica	143
5.7	Princípio da capacidade contributiva	148
5.8	Princípio da proporcionalidade	158
5.9	Princípio da boa-fé	166
5.10	Princípio da vedação ao confisco	168
6	A NORMA GERAL ANTIELISIVA E A EXTRAFISCALIDADE	171
7	OS INSTITUTOS DE DIREITO PRIVADO E O DIREITO TRIBUTÁRIO	175
7.1	Autonomia da vontade e autonomia privada	175
7.2	Abuso de direito	179
7.3	Abuso de forma	186
7.4	Fraude à lei	191
7.5	Simulação	197
7.6	Negócios jurídicos indiretos	205
7.7	Função social dos contratos	209

8 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, O ESTADO SOCIAL E O ESTADO NEOLIBERAL	212
9 CONCLUSÕES	221
10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	227
ANEXO	236

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe-se a uma investigação dogmática das normas jurídicas tributárias e das normas de Direito privado, visando a alcançar uma solução para os renovados conflitos concernentes ao planejamento tributário *versus* poder tributário estatal.

A metodologia utilizada nesta dissertação, basicamente, cinge-se ao método hermenêutico, porquanto nossos esforços situam-se na compreensão, tradução e interpretação das diversas normas jurídicas estudadas, tanto de cunho público como privado, no âmbito nacional como internacional. O método dialético também é utilizado, de forma sistemática, na pesquisa ora defendida, porque a discussão das diferentes correntes doutrinárias se fez presente nos mais variados aspectos de nosso estudo.

Esta obra tem a finalidade de apresentar aos seus leitores as inúmeras questões pendentes entre a tão propalada "norma geral antielisiva" e o poder normativo conferido às pessoas jurídicas do Direito público interno, no que tange às competências constitucionais de instituição de tributos. Eis o foco central desta pesquisa científica: a correta compreensão dos poderes da autonomia privada do particular em confronto com o poder de tributar estatal, ambos delimitados e assegurados na Constituição Federal (CF).

Inicialmente, o estudo em pauta aborda a questão semântica de todos os conceitos envolvidos: evasão, elisão, elusão, sonegação, fraude, simulação, planejamento tributário etc. Em seguida, passamos a desvendar a natureza jurídica dos principais institutos jurídicos inerentes ao tema: evasão, elisão e elusão tributária.

É neste ponto que se insere uma das questões cruciais do nosso estudo, ou seja, determinar a natureza jurídica, aplicação, eficácia, legalidade e legitimidade da conduta praticada pelo particular no que tange à minimização de sua carga tributária. Neste âmbito surgem as figuras da elisão, evasão, elusão, fraude, sonegação, simulação, abuso de direito e de fato, planejamento tributário etc.

Portanto, é mister determinar a juridicidade do procedimento tomado pelo particular, a fim de determinarmos se este é realmente contribuinte ou não, se a sua

conduta foi praticada de forma lícita ou ilícita, se ocorreu ou não o fato jurídico tributário, se houve a incidência ou não da regra-matriz do tributo.

Em um segundo momento, após as considerações retro, é preciso depreender se é possível a existência de uma norma geral que proporcione ao Fisco o poder de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo particular, no intuito de encobrir a ocorrência do fato gerador do tributo, a fim de aplicar a correta incidência do tributo entendido como devido.

Posteriormente, uma digressão histórica pelas diversas correntes doutrinárias que tratam do fundamento metodológico (jurisprudência dos conceitos, dos interesses e dos valores) da norma geral antielisiva é necessária para um melhor esclarecimento do instituto jurídico cerne de nossa pesquisa. Em face dessa evolução histórica, outras tendências interpretativas derivaram dos primeiros fundamentos metodológicos, tais como a interpretação extensiva, teleológica e analógica.

Traçadas as premissas do nosso estudo, faz-se necessária uma análise da propalada norma geral antielisiva no ordenamento jurídico alienígena. No Direito estrangeiro, encontramos normas com semelhantes características – mas, muitas vezes, com fundamentos jurídicos distintos – em países como Alemanha, Argentina, Bélgica, Espanha, Estados Unidos, França, Holanda, Inglaterra, Itália, Portugal e Suíça.

No Brasil, a norma antielisiva em comento já vem sendo objeto de análise pela doutrina, pela jurisprudência e pelo próprio legislador brasileiro há algum tempo. Em verdade, temos normas de prevenção à elusão no ordenamento jurídico brasileiro desde a década de 1960. A chama da discussão jurídica, no entanto, reascendeu com a introdução, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido dispositivo legal, chamado pela grande maioria da doutrina pátria de “norma geral antielisiva”, enseja sérios e profundos debates a respeito. Para esses juristas, a norma em comento é inconstitucional, por ferir uma série de princípios constitucionais (legalidade, tipicidade, separação dos poderes, segurança jurídica, proporcionalidade etc). Para alguns doutrinadores, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não passa de uma norma anti-evasão e, para outros, anti-simulação, o que não viria a acrescentar muito de novo ao ordenamento jurídico brasileiro. Desta feita, a natureza jurídica da norma em tela é também analisada e

aprofundada no presente estudo, o que nos vai propiciar mais subsídios ao seu verdadeiro objetivo.

De qualquer forma, a referida norma precisa de regulamentação, pois a parte final de seu texto consigna sua eficácia à regulamentação de acordo com "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". Neste sentido, outro passo importante na evolução do estudo do instituto jurídico em apreço foi dado com sua primeira tentativa de regulamentação, pela Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002. Após a conversão desta espécie legislativa na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, os dispositivos atinentes à "norma geral antielisiva" não foram aprovados, o que fez retornar o estudo do dispositivo normativo ao ponto anterior à regulamentação.

Avançando no estudo ora proposto, fazemos uma interpretação da norma geral antielisiva em face dos princípios constitucionais, notadamente os da legalidade, tipicidade, isonomia, separação dos poderes, transparência, segurança jurídica, capacidade contributiva, proporcionalidade, boa-fé e vedação ao confisco.

Outro ponto importante é a confrontação da norma geral antielisiva e a extrafiscalidade. O instrumento em foco é analisado, de forma profunda, a fim de desvendarmos se é possível sua utilização como fundamento da norma geral antielisiva. É preciso saber se a tributação com fins extrafiscais é um meio legal, utilizado pelo Poder Público Tributante, para se proibir a elisão tributária (planejamento tributário).

Alguns dos princípios constitucionais dantes mencionados são de especial interesse no aprofundamento desta pesquisa, razão pela qual apresentamos mais destaque nessa parte introdutória.

Assim, de um lado, a Carta Magna elenca como princípio constitucional, assegurando o direito à liberdade e à propriedade, concedendo aos cidadãos brasileiros e aos estrangeiros que aqui desejem investir a liberdade de negociar, a possibilidade de produzir e gerar riquezas num país tão carente delas. O Texto Constitucional, bem como toda legislação infraconstitucional que lhe segue, garante a livre iniciativa ao particular, a fim de que este desenvolva suas potencialidades profissionais no afã de incrementar o crescimento econômico nacional.

Por outro lado, a Lei Maior também garante e discrimina exaustivamente as competências tributárias dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ordenando o poder de tributar sob estreitos limites. O Texto

Constitucional traça os contornos da atividade administrativa estatal, no âmbito do poder tributante, veiculando normativamente a instituição e cobrança dos tributos.

Portanto, temos na Constituição Federal de 1988 a garantia e os limites de dois poderes: da autonomia privada e das competências tributárias. O primeiro é operacionalizado por contratos; enquanto o segundo, por lei. Ambos decorrem de poderes distintos do Texto Constitucional, mas isto não quer dizer que haja hierarquia entre eles.

Pretendemos demonstrar aqui que o particular nem sempre deve praticar um ato ou negócio jurídico no intuito exclusivo de atender a um interesse público, em detrimento de seu interesse privado. Noutros termos, o cidadão não pode ser compelido a praticar um negócio – contra a sua vontade – apenas porque a ocorrência de tal ato se encaixará com o designio estatal de subsunção à hipótese de incidência de um tributo. A obrigação tributária é *ex lege* – decorre de lei em sentido estrito – e não pode ser submetida à vontade qualquer, mesmo que seja essa vontade decorrente do poder público.

Deste confronto, vêm os problemas decorrentes desta luta de interesses: o privado, com supedâneo no princípio da autonomia privada (direito à liberdade e à propriedade); e o público, com fundamento constitucional em suas competências tributárias, das quais decorre a atividade administrativa plenamente vinculada, a que estão submetidos os entes políticos tributantes.

Impõe-se-nos a meticulosa tarefa de perfilar todos os pontos de contato entre os referidos poderes, analisar criticamente todos os seus fundamentos, aprofundando os estudos dos institutos deles decorrentes, para assim chegar ao máximo de conclusões possíveis dentro do tema proposto.

Desta feita, a análise da “norma geral antielisiva” segue com os apontamentos da correlação entre o Direito Público e o Direito Privado, notadamente pelo estudo dos institutos da autonomia da vontade, autonomia privada, abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei, simulação, negócios jurídicos indiretos e função social dos contratos.

Por fim, fazemos um balanço das diversas feições desenvolvidas pelo ente público maior que nos rege: o Estado. Assim, trazemos uma ligeira análise histórica do Estado, partindo do Estado Liberal, passando pelo Estado Social e chegando ao Estado Democrático de Direito. Não nos esquecemos, no entanto, de tratar a atual feição do ente estatal brasileiro, em sua roupagem neoliberal. Neste

ponto final, analisamos as condutas dos dois pólos da relação jurídico-tributária: o fisco e o contribuinte.

Em suma, pretendemos trazer uma contribuição ao estudo de tema já tão propalado e discutido tanto na doutrina pátria como estrangeira, em razão da universalidade de sua relevância nos aspectos financeiros e patrimoniais do Estado. A revigoração do debate se faz em virtude da introdução do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, por meio da Lei Complementar (LC) nº 104/2001, cuja análise inicial nos trouxe várias indagações e nos deixou com incansável sede de conhecimento.

Em verdade, a adoção ou não de uma norma geral antielisiva não é apenas uma questão jurídica, pois também mostra a feição da política desenvolvida pelos governantes de um dado País, o que, de *per se*, já demonstra a magnitude do problema.

2 ELISÃO TRIBUTÁRIA E NORMA GERAL ANTIELISIVA

2.1 Conceitos

A primeira questão que nos envolve no presente estudo cinge-se à dificuldade semântica em torno dos diversos termos utilizados no tema em abordagem. Há inúmeras expressões utilizadas no ordenamento jurídico pátrio, bem como no estrangeiro, o que não nos permite apenas uma simples importação e tradução de conceitos.

A pesquisa desta dissertação aborda expressões como *elisão*, *evasão*, *elusão*, *sonegação*, *fraude fiscal*, *planejamento tributário*, *inadimplência fiscal*, dentre outros. Nosso passo inicial é tentar conceituar e diferenciar cada uma destes termos, com o fito de determinar melhor o caminho a ser seguido no estudo do tema ora proposto.

Importante livro sobre a matéria foi escrito pelo Professor Carlos Vaz, auditor fiscal do Tesouro Nacional, intitulado *Evasão Tributária*, cuja obra foi a vencedora do I Concurso de Monografias IEF-CIAT, instituído pelo Instituto de Estudos Fiscais, da Espanha, e o Centro Interamericano de Administradores Tributários, do Panamá. Na referida obra, Carlos Vaz esmiúça toda a questão abordando a etimologia da palavra "evasão" (Capítulo I), o conceito de evasão *lato sensu* (Capítulo II), as variações terminológicas (Capítulo III), os critérios diferenciadores entre "evasão" e "elisão" (Capítulo IV) e a sistematização dos termos "evasão", "elisão", "sonegação" e "fraude" tributárias (Capítulo V).

Inicialmente, o citado autor traz um rol das diferentes conotações encontradas no léxico para a palavra originada do latim *evasio*, senão vejamos:

Evazom, desculpa, evasiva, escapatória – cor, pretexto. (Dicionário da Antiga Linguagem Portuguesa, de H. Brunswick, Empresa Lusitana Editora, Lisboa, Portugal, 1910.)

Evazom (lat. *evasione*), s.f. (ant.) Evasão. (Dicionário da Língua Portuguesa, de Fernando J. da Silva, Editorial Domingos Barreira, Porto, Portugal, 1955.)

Evazom – Desculpa, escapatória, cor ou pretexto, com que se cobre ou pretende disfarçar alguma cousa. [...] (Elucidário, de Fr. Joaquim de Santa Rosa de Viterbo, Livraria Civilização, Porto-Lisboa, 1865, Edição Crítica.)

Evasão – s.f. (Do lat. *evasio*, *onis*, de *evado*, *is*, *evadir*). Saída, lugar por onde sai algum fluido; extração.

Evadir – v.a. (Do lat. *evado, is, e pref. e vado, is; ir, andar, caminhar, correr*); evitar destramente (- a dificuldade, a força do argumento, a questão, evitá-la com arte, destreza ou subterfúgio). (Novo Dicionário da Língua Portuguesa, de Eduardo de Farias, 3ª ed., Imprensa Nacional, Lisboa, 1855.)

Evasão – s.f., ato de evadir-se; fuga; evasiva (Do lat. *evasio*).

Evadir, v. tr. desviar; escapar de; evitar-se, v. pr. fugir a ocultas; desaparecer (Do lat. *evadere*).

Evasiva, s.f. subterfúgio; argúcia; escapatória (De *evasivo*).

Evasivo, adj. que facilita a evasão; ilusório, que serve de subterfúgio (Do lat. *evasus*). (Dicionário Etimológico, Prosódico e Ortográfico da Língua Portuguesa, de J.T., da Silva Bastos, 2ª ed., 1928, Lisboa, Portugal.)

Evasão – s.f., ato de evadir-se; fuga; saída, escapada: a evasão de um prisioneiro.

(Fig.) Argumento evasivo, subterfúgio com que se pretende sair de alguma dificuldade ou explicar alguma coisa complicada ou embaraçosa.

F. lat. *Evasio*.

Evadir, v. tr. evitar, desviar: evadir a dificuldade. (Fig.) iludir, sofismar: evadir a questão com subterfúgios.

F. lat. *Evadere*. (Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa, de Caldas Aulete, 4ª ed., Editora Delta S.A., Rio de Janeiro, 1958.)

Evasão – s. Do lat. *evasio*, "libertação". (Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa, de José Pedro Machado, 2ª ed., Editorial Confluência Ltda., Lisboa, Portugal, 1967).¹ (grifos do autor)

Nesta seara, o mencionado autor enfatiza a distinção entre as expressões "evasão tributária" e "evasão fiscal". Justifica a diferença dos adjetivos, esclarecendo que o qualificativo "fiscal" está mais consentâneo com a administração fiscal ou fisco. Assevera que o "Direito Fiscal", segundo corrente doutrinária que o estuda separadamente do "Direito Tributário", deve ser entendido como o "conjunto de normas que regulam os poderes e as funções das autoridades do fisco".² Concluimos, assim, que a expressão mais correta a ser empregada no presente estudo é "evasão tributária".

Após mencionar os vários conceitos de "evasão" *lato sensu*, Carlos Vaz formula o seu conceito, *in verbis*:

Em síntese, a evasão tributária, em seu sentido amplo, nada mais é do que o procedimento ou a forma jurídica atípica ou anormal, pela qual o contribuinte procura, por todos os meios e modos de que dispõe, evitar, retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (principal), ou seja, deixando de pagar o tributo, diferindo o seu pagamento ou pagando menos que o devido.³

O professor Vaz reúne as diversas nomenclaturas encontradas na doutrina, e as agrupa em duas modalidades: *elisão tributária* e *evasão tributária*.

¹ VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 7 e 8.

² VAZ, Carlos. *Ob. cit.*, p. 9.

³ VAZ, Carlos. *Ob. cit.*, p. 9.

A *elisão tributária* (tendo os seguintes sinônimos: economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão fiscal, evasão legal, evasão legítima, evasão lícita, evasão *stricto sensu*, evasão propriamente dita, elisão induzida, permitida ou organizada pela lei, elisão resultante de lacuna da lei, negócio fiscalmente menos oneroso, transação tributariamente favorecida, dentre outros) é o ato que objetiva evitar o aparecimento da obrigação tributária.

A *evasão tributária* (cujos sinônimos são: evasão ilegal, evasão ilegítima, sonegação, fraude propriamente dita, fraude fiscal, fraude ilícita, fraude ilegal, dentre outras) é o ato de frustrar a satisfação do tributo devido. Corresponde, portanto, à modalidade dolosa, ilícita, ou seja, à intenção de não pagar um tributo devido.

Chega, assim, à conclusão de que o termo *evasão* propriamente dito não pode ser confundido com a dicção “*elisão tributária*”, pois o termo *evasão* já vem carregado de sentimento de repulsa, de fuga artilosa, mais voltado para uma conduta dissimulada, enfim, tem um caráter emotivo muito forte. Por estes argumentos, esta figura jurídico-tributária só pode estar relacionada à conduta ilícita.

Por outro lado, a conduta lícita refere-se à “*elisão tributária*”, quando o contribuinte age de acordo com o que está estabelecido em lei. Deste modo, Carlos Vaz entende que a “*elisão tributária*” pode apresentar-se sob duas formas distintas: a) *elisão induzida, permitida ou organizada pela lei*; b) *elisão resultante de lacunas da lei*.

A *elisão induzida, permitida ou organizada pela lei* ocorre quando o legislador, conscientemente ou não, cria determinadas situações em que a lei deixa de fora das hipóteses de incidência dos tributos certas modalidades de negócios, por meio das figuras das isenções, imunidades e não-incidências tributárias. A doutrina chama estes casos, também, de “*elisão imprópria*”, pois o contribuinte não tem necessidade de se ajustar economicamente para receber tal benefício legal, mas ele é apenas contemplado diretamente pela lei. São exemplos dessa espécie de *elisão tributária* os casos de isenção de Imposto de Renda (IR), as receitas por estimativa que são base de cálculo para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), dentre outros.

A *elisão resultante de lacunas da lei* é mais conhecida e difundida na doutrina do que a espécie anterior. Pode, também, ser chamada por alguns de “*evasão legal*” ou “*economia de imposto*”. Esta espécie de *elisão*, como deixa clara a expressão, resulta das próprias “*brechas*” da lei, as famosas lacunas legais. Neste

ponto, entra a figura do “planejamento tributário” (*tax planning*, segundo os doutrinadores norte-americanos) formulado por advogados e contadores, no intuito de enxugar, legalmente, o montante de tributos pagos pelo contribuinte – pessoa física ou jurídica. Neste âmbito, a discussão dirige-se aos limites de interpretação da existência de “lacunas” na lei, o que divide, de um lado, os advogados – defendendo as causas de seus clientes –, e, de outro lado, as Fazendas Públicas federal, estaduais e municipais, pelos seus auditores, a defenderem a completude do sistema jurídico e, portanto, a impossibilidade de lacunas no que tange à imposição tributária. Podemos citar, como exemplos da elisão resultante de lacunas da lei, a distribuição não tributada de lucros por via da amortização de ações.

Por fim, o Professor Carlos Vaz conceitua a expressão *evasão tributária* como “toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte que, valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo considerado devido”.⁴

Seguindo os ensinamentos do mestre Rubens Gomes de Souza, a intenção do agente não pode ser o critério diferenciador entre a evasão e a fraude fiscal, uma vez que a vontade do contribuinte é a mesma nas duas situações: evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo. O único critério seguro para distinguir as duas figuras é o temporal. Assim, se o agente pratica um ato *antes* da ocorrência do fato gerador do tributo, trata-se de *evasão*; se, porém, verifica-se uma conduta do contribuinte *depois* da ocorrência do fato gerador, estamos diante de *fraude fiscal*. Assim, preleciona o citado mestre:

É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinados: por conseguinte 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 a modificação ou a 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

⁴ VAZ, Carlos. *Ob. cit.*, p. 24.

esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório.⁵

Numa tentativa de sistematização das mais variadas formas e institutos jurídico-tributários existentes nesta matéria, Sampaio Dória elaborou um quadro explicativo, tomando por base as características fáticas, intenção do agente, meios empregados e fins a que visam a alcançar os agentes. Eis a classificação:⁶

- Evasão omissiva (intencional ou não)
 - a) Evasão imprópria (abstenção de incidência, transferência econômica)
 - a) intencional (falta ou atraso de recolhimento)
 - b) Não intencional (ignorância do dever fiscal)
 - b) Evasão por inação

- Evasão comissiva (sempre intencional)
 - a) Ilícita (simulação e conluio)
 - b) Lícita ou legítima (elisão tributária)

- Evasão comissivo-omissiva → Ilícita (sonegação e fraude tributárias)

Segundo o quadro sistemático apresentado por Sampaio Dória, a evasão pode ser classificada em omissiva, comissiva ou comissivo-omissiva.

A *evasão omissiva* é destituída de maior gravidade, caracterizando uma pequena ou nenhuma periculosidade da omissão praticada pelo agente. Ela pode ser de dois tipos: evasão imprópria ou evasão por inação. Quando se fala em *evasão imprópria*, em verdade, não houve evasão, mas apenas algumas situações que se assemelham, tais como a "abstenção de incidência" (quando o sujeito evita praticar atos ou fatos geradores, que decorram o nascimento das obrigações tributárias definidas em lei) e a "transferência econômica" do ônus fiscal (ocorre quando se dá pelo deslocamento do contribuinte de direito – responsável – para o contribuinte de fato; é o fenômeno chamado de repercussão tributária). A evasão

⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras S/A, Rio de Janeiro, 1964, p.107/108; reimpressão pela Editora Resenha Tributária Ltda., 4. ed. póstuma, 2ª tiragem, São Paulo, 1982, p. 138-139.

⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. José Bushatsky Editor: São Paulo, 1977, p. 31.

omissiva também pode se dar *por inação*, seja de forma intencional ou não intencional. Ocorre evasão por inação intencional na falta ou atraso de recolhimento do tributo. Por outro lado, há evasão não intencional nos casos de ignorância do dever fiscal, causada esta muitas vezes pelas contradições, obscuridades e complexidades da lei.

A *evasão comissiva* (sempre intencional) decorre do cometimento, da prática ou da execução de um ato por parte do agente. Ela pode ser ilícita e lícita. A *evasão comissiva ilícita* existe nas hipóteses de simulação (artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui) e conluio (segundo definição do art. 73 da Lei nº 4.502/64: "é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos na sonegação ou na fraude"). Já a *evasão comissiva lícita* corresponde à elisão tributária, ou seja, quando o agente pratica atos de acordo com o que está estabelecido em lei, sem que proceda de modo a lesar o fisco. Na elisão tributária, o agente pratica uma ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador de forma lícita, ou seja, amparada pelos ditames legais.

Por fim, a espécie da *evasão comissivo-omissiva*, que decorre obviamente de atos comissivos e omissivos numa mesma figura jurídico-tributária. São, portanto, atos sempre ilícitos, tais como os casos de sonegação e fraude tributárias. A sonegação e a fraude tributárias vêm definidas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

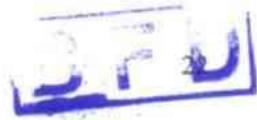
Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.⁷

⁷ Disponível na página eletrônica: <http://wwwt.senado.gov.br/legbras/>, acessado em 14.06.04.



A sonegação ocorre somente em relação ao fato gerador já realizado, e, no primeiro caso, impedindo que a autoridade fazendária tenha conhecimento da realização do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Com efeito, o ato praticado pelo agente descrito no inciso I do artigo 71 da lei retrocitada é constituído de comissão (em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e por declaração) e omissão (em relação aos demais tributos). No segundo caso, trazido pelo inciso II, o ato praticado pelo agente será comissivo em relação ao registro de dados considerados inexatos em documentos e livros fiscais; e omissivo em relação aos rendimentos ou operações omitidos pelo agente, quando estes forem obrigados a registro por lei, ou seja, quando o contribuinte deixa de escriturá-los nos documentos ou livros fiscais.

Ensinava Aliomar Baleeiro a respeito da distinção entre elisão e evasão fiscais que:

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 violação da lei. O fumante que deixa de fumar ou passa a preferir cigarro mais barato está no seu direito. O opulento negociante que transforma a sua firma em sociedade anônima com ações ao portador e ainda se abstém de distribuir lucros, acumulando-os em reservas, evade-se licitamente de grande parte do imposto de renda, conforme a lei o tolerar. Mas não é lícita, por exemplo, a evasão caracterizada pela ocultação de títulos ao portador, na liquidação de heranças, se no país não há imposto sub-rogação daquele tributo. [...] Evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, através do imposto, exercer o poder de polícia ou uma finalidade extrafiscal. Evasão lícita desafia as penas da lei, quer sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais.⁸

Alfredo Augusto Becker lança uma distinção fundamental entre a evasão fiscal e a fraude fiscal. Para o jurista gaúcho, a procura do resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e aí está incluída a carga tributária) traduz uma conduta tipicamente de evasão legal. Assim, a regra jurídica da tributação somente incidirá se o cidadão incorrer na hipótese de incidência prevista em lei. Não sendo esta realizada, sem violar qualquer regra jurídica, o particular poderá escolher outro caminho – realizar outros fatos, sobre os quais incidirão normas jurídicas –, mas este não incorrerá na regra-matriz de incidência de um tributo, ou pelo menos, numa regra jurídica mais favorável (menor tributo).

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.152-153.

Já na fraude fiscal, Becker caracteriza-a como a violação da regra jurídica ou eficácia jurídica para atingir efeito ou resultado econômico diverso do pretendido. Em suma, sintetiza suas lições distinguindo os dois institutos da seguinte forma:

A evasão é perfeitamente lícita, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica e, por conseguinte, a estrutura jurídica dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. Se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, quem pratica ato ilícito é o intérprete (e não o contribuinte que evadiu o tributo), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração.

A fraude, porém, é ilícita, porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.⁹

De acordo com o professor Ricardo Lobo Torres, há quatro termos importantes para serem analisados nessa seara: **elisão**, **evasão**, **sonegação** e **fraude**. Os dois primeiros são fenômenos que ocorrem no campo da licitude, sendo os dois últimos presentes no campo da ilicitude.

A evasão é “a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário”.¹⁰ É um ato lícito praticado pelo contribuinte, pois está dentro do âmbito de não-incidência de imposto algum.

A elisão é “a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei”.¹¹ A base da teoria que defende sua licitude está consubstanciada na interpretação lógico-sistemática, bem como no princípio da tipicidade tributária.

A sonegação se dá “após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte”.¹² Desta forma, a sonegação será sempre ilícita, pois pressupõe a fuga ao tributo efetivamente devido, de acordo com a lei.

Por fim, a fraude é entendida pelo professor Ricardo Lobo Torres como aquela que “ocorre posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição - São Paulo: Lejus, 1998, p. 139.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. atual. - Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 218.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 218.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 219.

documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida".¹³ Essa atitude tomada pelo contribuinte configura crime, punível pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O exame da norma geral antielisiva, de acordo com James Marins, também necessita de algumas distinções conceituais, mormente no que tange à *evasão, sonegação, inadimplência fiscal, elisão e planejamento tributário*.

O citado jurista preconiza que há *evasão fiscal* "sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos".¹⁴ Portanto, a *evasão fiscal* se caracteriza pela transgressão de normas tributárias.

A *sonegação* é a tipificação penal tributária de uma conduta proibida e caracterizada como *evasão fiscal*. Os crimes contra a ordem tributária estão definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Para Marins, a *inadimplência fiscal* é apenas o descumprimento de um dever administrativo de natureza não criminal. Enfatiza que não é considerado crime simplesmente deixar de pagar tributos, pois a *inadimplência* não equivale a *sonegação*. Afirma, ainda, que:

somente quando o não-recolhimento refira-se a valores descontados ou retidos com a obrigação de recolhimento aos cofres públicos é que pode se dar a tipificação de prática delituosa que, em última análise, evoca a prática da apropriação indébita. Fora dessa hipótese, a *inadimplência fiscal* não é delito criminal e conduz tão-somente à aplicação das penalidades administrativas cabíveis e a inscrição na dívida para fins da extração da certidão de dívida ativa (CDA) que é o título executivo extrajudicial que irá aparelhar a execução fiscal a ser promovida pela Fazenda Pública.¹⁵

O mencionado jurista paranaense entende que existe a *elisão fiscal* quando o contribuinte adota práticas para reduzir ou evitar o pagamento de tributos, de forma lícita. Desta feita, não há a prática do fato jurídico tributário, mas apenas um modo lícito de não incorrer neste.

Por fim, a idéia de *planejamento tributário* divide-se em (i) *planejamento fiscal em sentido amplo*, que é o conjunto de técnicas de reorganização tributária do

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 219.

¹⁴ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulamentação*. – São Paulo: Dialética, 2002, p.30.

¹⁵ MARINS, James. *Ob. cit.*, p.31.

contribuinte, e (ii) *planejamento tributário em sentido estrito*, utilizado como sinônimo de elisão fiscal. Conceitua planejamento fiscal *lato sensu* como:

A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.¹⁶

Em seguida, James Marins relaciona este conjunto de métodos utilizáveis no âmbito do planejamento fiscal ou tributário, quais sejam: (i) redirecionamento de atividades, reorganização contábil e reestruturação societária; (ii) opção para regimes fiscais mais benéficos; (iii) aproveitamento de incentivos fiscais gerais ou setoriais; (iv) recuperação de possíveis créditos fiscais; (v) administração e redução do passivo tributário; (vi) instrumentos processuais, tais como a discussão administrativa ou judicial sobre a exigibilidade de determinados tributos; (vii) a busca pela adequação do contribuinte ao âmbito de não-incidência tributária, bem como pelas lacunas do sistema tributário brasileiro.

Trata também do presente assunto, com a clareza que lhe é peculiar, José Eduardo Soares de Melo, diferenciando as figuras da elisão e da evasão fiscal:

Por conseguinte, o marco inicial para a análise da elisão e da evasão fiscal traduz-se em um efetivo comportamento tendente a eliminar, minorar, ou retardar a obrigação tributária.

Além de sua natureza ilícita, a elisão se delinea de conformidade com o momento da ação do contribuinte, não sendo cabível sua configuração após já estar positivada a obrigação tributária. Enquanto não estiver instaurada tal obrigação, ainda tem lugar a figura elisiva em virtude de penetrar na própria formação do ato privado, e concomitante interferência nos seus efeitos tributários.

Em pólo oposto à elisão, situa-se a evasão fiscal, que pode ser compreendida como toda ação (ou omissão), de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária.¹⁷

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

A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre

¹⁶ MARINS, James. *Ob. cit.*, p. 33.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal*. In "Planejamento fiscal: teoria e prática", 2º vol. – coord. Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo: Dialética, 1998, p.72-74.

condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão ilícita 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 o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais freqüente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a 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 recolhê-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 freqüentes 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 ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.¹⁸

Hermes Marcelo Huck sintetiza a distinção entre elisão e evasão, afirmando que estas "corporificam a tênue distinção – ou a pouco precisa fronteira – entre o planejamento tributário lícito e a sonegação criminosa".¹⁹

Ainda na parte conceitual, aprofunda o estudo dos institutos em comentário Marciano Seabra de Godoi, ao diferenciar a elisão da elusão tributária, asseverando que "esta última expressa designando a prática de atos ou negócios jurídicos previstos no art.116, parágrafo único do CTN, um tipo de planejamento que não é nem simulado nem propriamente elisivo".²⁰

Considerações importantes sobre a evasão fiscal e a elisão fiscal são trazidas por Leandro Paulsen, ao comentar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional:

Ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura ilícita evasão fiscal, também chamada elisão. Mas isso enquanto ainda não ocorreu o fato gerador; depois, é irreversível.²¹

¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326-327.

¹⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional*. In "Planejamento Fiscal: teoria e prática", 2º vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p.11.

²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art.116, parágrafo único, do CTN*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, maio/2001, p.101-123.

²¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 898.

Jorge Bacelar Gouveia traz um conceito de evasão fiscal na Teoria do Direito Fiscal português, a saber: "Entendemos por *evasão fiscal* o fenômeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano".²²

Neste conceito de evasão fiscal, o professor da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa divisa três elementos constitutivos: objetivo, teleológico e subjetivo. Pelo elemento objetivo, este "traduz-se na inexistência de tributação por parte do Direito Fiscal, que assim encontra casos que não são regulados, no plano dos impostos criados, pelas suas normas". Já o elemento teleológico "consiste na importância jurídico-fiscal da situação que não é regulada, pois que o Direito Fiscal nunca pretende que a mesma aconteça". Por fim, o "elemento *subjectivo* relaciona-se com a intenção específica do beneficiário da situação evasiva, ao procurar essa omissão normativa por forma a alcançar vantagens fiscais."²³

César A. Guimarães Pereira traz uma classificação um pouco distinta dos institutos ora estudados. Reconhece a existência de três regimes jurídicos distintos (evasão tributária, elisão tributária eficaz e elisão tributária ineficaz), justificando sua opção terminológica da seguinte forma:

Parece-nos adequada a designação aqui postulada. Não se trata de formular definição estipulativa sob a roupagem de definição aclaratória. O presente estudo pretende, em linhas gerais, a sistematização de opiniões já existentes acerca da elisão tributária. É útil, na medida em que se podem identificar distinções de regime jurídico entre as elisões tributárias eficaz e ineficaz, a divisão do conceito de elisão tributária em duas categorias. Por um lado, a denominação comum afirma a licitude dos comportamentos do particular nas duas categorias (apartando-as da evasão tributária). Por outro, o conceito intermediário de elisão tributária ineficaz presta-se a delimitar a fronteira entre a elisão tributária eficaz e a evasão tributária. Por fim, não deixa de refletir a existência de três regimes jurídicos distintos.²⁴

O professor Hugo de Brito Machado diferencia as figuras do planejamento tributário e da fraude, bem como da elisão e da evasão. O jurista cearense assim distingue o instituto do planejamento tributário da fraude: "Se o que consta dos livros

²² GOUVEIA, Jorge Bacelar. "A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal", in *Planejamento Tributário* - Coord. Marcelo Magalhães Peixoto - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 235.

²³ GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Ob. cit.*, p. 237.

²⁴ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24-25.

e documentos fiscais corresponde aos fatos efetivamente ocorridos, e se estes são fatos, tem-se o planejamento tributário. Se o que consta dos livros e documentos fiscais é diverso dos fatos, tem-se uma fraude".²⁵

Segundo Hugo Machado, evasão e Elisão distinguem-se, mas o que importa são os seus efeitos jurídicos. Entende o Professor cearense que o vocábulo *evasão* deve ser utilizado para designar a conduta lícita, enquanto a *elisão* deva ser designada para a conduta ilícita. Tal asserção está baseada nos seguintes termos:

Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.²⁶

Para Hugo Machado, no entanto, não importa se a dicção para designar a conduta ilícita seja evasão ou Elisão fiscal, mas sim se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir ou eliminar o tributo foi um comportamento lícito ou ilícito. A questão essencial, pois, cinge-se à determinação da ocorrência ou não do fato jurídico tributário.

A maior parte da doutrina adota o entendimento conceitual exatamente inverso, razão pela qual sempre será imprescindível a análise da real vontade do particular ao praticar o ato, e não o nome desta conduta *de per se*. Quanto a esta distinção, preciosas são as lições do professor Hugo de Brito Machado:

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 e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em 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 do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos limites, vale dizer, em torno do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária. Polêmica que nos leva ao terreno da hermenêutica,

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário: Isenção e Suspensão do IPI*. Planejamento Fiscal: teoria e prática. 2º vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p. 43.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de abril de 2001, n°7/2001, Caderno 1, p. 199.

pois na verdade a verdadeira questão que se instaura é uma questão de interpretação jurídica.²⁷

Em verdade, o que importa é analisar o comportamento adotado pelo contribuinte e saber inferir qual foi a sua real intenção: a) a fuga à ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüente, subsunção à hipótese de incidência prevista em lei; ou b) a eliminação de uma relação tributária já instaurada e, conseqüentemente, a supressão da conduta tendente a pagar tributos.

Distinção conceitual à parte é feita por Heleno Tórres, ao elencar três condutas diferentes do contribuinte em reação às exigências tributárias. São as figuras da *elisão*, *evasão* e *elusão*, que o contribuinte pode fazer:

i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante *legítima economia de tributos* (*elisão*); ii) descumprindo a legislação diretamente (*evasão*); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando de negócios lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (*elusão*).²⁸ (grifos no original)

Noutras palavras, a *evasão* ocorre quando alguém promove um negócio jurídico apenas com a finalidade de obter redução da carga tributária, em descumprimento frontal da lei; a *elisão* acontece quando o indivíduo age com liberdade de negócio, garantida pelos princípios constitucionais que protegem a autonomia privada, praticando seus atos dentro de planejamento tributário legítimo, celebrando assim negócios jurídicos válidos e dotados de causa, visando à economia de tributos; e, por fim, a *elusão* ocorre quando o particular organiza seus negócios querendo a aparência de validade e legitimidade, sendo estes desprovidos de causa, com base em simulações e fraudes, no intuito único de evitar a incidência da norma tributária.

Concluimos, com base em todos os argumentos levantados pela doutrina pátria mais autorizada, que não há apenas duas figuras a representar apenas dois aspectos da conduta humana: o certo e o errado, o lícito e o ilícito, o legal e o ilegal,

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. "A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN". *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p.108.

²⁸ TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 173-174.

o válido e o não válido. Esse dualismo é insuficiente, como prelecionam Marco Aurélio Greco e Elisabeth Lewandowski Libertuci:

O núcleo deste confronto resulta da adoção de uma visão simplista de mundo como se tudo que existe e ocorre pudesse se resumir a um singelo dualismo, abrangente do universo como um todo. Por baixo do debate sobre este tema, encontra-se a concepção de que tudo pode ser reduzido a um "sim ou não", "certo ou errado", "válido ou não válido", "legal ou ilegal" etc.

Por esta razão, o debate neste campo situa-se, freqüentemente, na demonstração da legalidade das operações, ou na validade dos atos jurídicos realizados, ainda que tragam conseqüências tributárias significativas e, por vezes, incoerentes com o perfil objetivo ou a finalidade do instituto jurídico.

Num linguajar um pouco mais forte, pode-se dizer que hoje, no que se refere ao debate sobre planejamento fiscal e norma anti-elisão, estamos vivendo um período "maniqueísta" em que tudo se resume a duas categorias opostas e mutuamente excludentes (o certo e o errado; o válido e o não-válido) em que aquele que estiver "certo" merecerá o paraíso da redução da carga tributária, enquanto aquele que estiver "errado" sofrerá a ira dos céus, sendo lançado no inferno das penalidades elevadas e do opróbrio perante seus pares e a sociedade.

Por estas razões, parece-nos indispensável no tema do planejamento fiscal que, ao invés de raciocinar com uma "linha divisória", raciocinemos com um "espaço" divisor. Ou seja, determinadas condutas ou operações não se reduzem a uma qualificação como certas/erradas, boas/más, lícitas/ilícitas, mas existe um âmbito intermediário formado por um conjunto de situações em que não se pode afirmar que sejam exclusivamente de um destas duas categorias; condutas que podem ser lícitas mas que não merecem a proteção e a eficácia integral que, aparentemente, poder-se-ia supor.²⁹

Há, portanto, uma "zona fronteira" ou "espaço divisor" que necessita de análise mais acurada do legislador, da doutrina e da jurisprudência pátrias. A princípio, acreditamos que a elusão fiscal situa-se exatamente neste espaço de fronteira entre a elisão e a evasão fiscais. Necessário se faz, porém, estudar profundamente as figuras da evasão fiscal, elisão fiscal e da elusão fiscal, a fim de entendermos completamente todo o objeto de estudo que nos comprometemos a pesquisar. Neste mister, devemos partir inicialmente pela precisão etimológica dos termos e, em seguida, determinar a natureza jurídica de cada instituto.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio; e LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. *Para uma norma geral anti-elisão*. Artigo disponível na página eletrônica: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/por%20uma%20norma.html>. Acesso em 31.07.2004.

2.2 Natureza jurídica da evasão, da elisão e da elusão

Neste ponto, cabe estabelecer a natureza jurídica dos atos evasivo, elusivo e elusivo. Qual é o ato lícito? Qual é o ato ilícito? Neste ensaio, é mister traçar, desde logo, as premissas e distinções entre os três institutos.

O ponto de partida do estudo científico de qualquer objeto passa, necessariamente, por sua análise conceitual. Precisar o sentido etimológico das palavras-chave é partir de uma premissa segura para se alcançar o conhecimento. No tema objeto desta pesquisa, é preciso delimitar o significado dos termos *evasão*, *elisão* e *elusão*.

O termo **evasão**, no léxico português, significa ato de evadir-se, fuga.³⁰ O ato de fugir do particular pode denotar que esteja praticando uma conduta lícita ou ilícita. Noutros termos, o indivíduo pode estar fugindo à incidência do tributo ou escapando da própria obrigação tributária já constituída. A *evasão lato sensu* pode ser interpretada de duas maneiras: lícita ou ilicitamente. A fuga pode ser preventiva (lícita) ou escapatória (ilícita).

Quando o particular pretende licitamente não incorrer na hipótese de incidência prevista em lei para algum tributo, age dentro do campo da liberdade e da autonomia da vontade. Assim, o particular (e não contribuinte) está se prevenindo legitimamente, praticando certos atos ou condutas tendentes a se desviar da conduta típica. Muitas vezes, o ato por ele praticado produz efeitos muito semelhantes economicamente ao "fato gerador" de outro tributo, mas isso não significa necessariamente que esteja fugindo à tributação. A idéia pejorativa dos termos "fuga" e "evasão" está ligada, no inconsciente popular, a algo ilícito, algo criminoso.

No âmbito do Direito Tributário, todavia, esta evasão pode ser perfeitamente lícita. Quando isto ocorre, falamos na fuga legal da subsunção da hipótese de incidência ao fato jurídico tributário. A *evasão* ocorrida de maneira lícita pode ser chamada, também, de *elisão fiscal*.

³⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 736.

No léxico, *elisão* significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão.³¹

Assim, o ato elisivo é aquele que pretende eliminar ou suprimir um outro ato ou conduta. A eliminação ou supressão ocorre em face de uma conduta tendente a pagar tributos. A relação tributária ainda não está instaurada, mas o particular pratica atos de maneira a eliminar ou suprimir a possibilidade de incidência da norma tributária, que satisfaça aquela conduta típica.

É certo que a doutrina majoritária entende desta forma, no entanto, bastante válida e precisa é a compreensão trazida por Hugo Machado e Heleno Torres, na qual o termo “elisão” jamais poderia ter sido usado para significar a conduta lícita do contribuinte na economia de tributos, pois elidir é suprimir, eliminar. A ideia de eliminação traz necessariamente a supressão de tributo, ou seja, norma tributária que já incidiu, contudo, a doutrina majoritária já consagrou a expressão “elisão” como sinônimo de licitude, o que preferimos não modificar.

Desta feita, é possível entender que o ato elisivo se apresenta como um ato de eliminação ou supressão *lícita* de outra conduta do contribuinte que, se praticada, seria típica. É o também chamado “planejamento tributário”, que ocorre de forma a eliminar legitimamente quaisquer tentativas da Fazenda Pública em lançar tributos que esta entenda devidos, por ausência de conduta típica.

Por fim, o léxico apresenta os termos *eludir* e *elusivo*. O primeiro é um verbo que significa “evitar ou esquivar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de”, enquanto o segundo é um adjetivo que significa: “que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo”.³²

Entendemos, assim, que a *elusão* é aquela zona fronteira em que o particular se esquia com destreza e habilidade do nascimento da obrigação tributária, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, mas com violação indireta da lei, contornando-a furtivamente. Segundo Heleno Torres, a *elusão* é, justamente, o limite imposto ao planejamento tributário. É a denominada “elisão tributária ineficaz” de César A. Guimarães Pereira.³³

Portanto, é imprescindível, neste momento, estabelecer de vez as premissas que serão utilizadas daqui em diante neste trabalho. Assim, temos que:

³¹ *Ibidem*, p. 663.

³² *Ibidem*, p. 628.

³³ PEREIRA, César A. Guimarães. *A Elisão Tributária e a Lei Complementar n° 104/2001. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 41.

- a) **evasão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, tendente a fugir preventivamente (lícita) ou escapar furtivamente (ilícita) da tributação, sendo a primeira antes da ocorrência do fato jurídico tributário e a segunda após a ocorrência do fato jurídico tributário;
- b) **elisão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos válidos e permitidos pela ordem jurídica, no intuito, exclusivo ou não, da economia fiscal, ao que chamamos de “planejamento tributário”; e
- c) **elusão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei.

Feitos os esclarecimentos necessários quanto ao sentido das palavras “evasão”, “elisão” e “elusão” utilizadas pelos teóricos do Direito Tributário, e aqui adotadas como premissas para este ensaio, surgem as problemáticas de interpretação e aplicação dos referidos institutos em torno do tema.

Eis o ponto básico de partida de toda esta pesquisa: saber se pode o particular agir, praticando certos atos ou negócios jurídicos, de maneira a fugir ou eliminar um determinado tributo. Será esta conduta lícita ou ilícita? O sistema tributário brasileiro permite a cobrança de tributos em face de determinados atos ou negócios jurídicos que não sejam elementos materiais das hipóteses de incidências desses mesmos tributos? Poderá a autoridade administrativa competente desconsiderar tais atos ou negócios para fins de tributação? Em face dos princípios constitucionais, terá o legislador esta liberdade de atuação? Eis o cerne da questão, a qual passaremos a aprofundar.

2.3 Fundamento Metodológico

O fundamento metodológico das normas antielisivas está firmado no campo da teoria geral da interpretação. Em torno do tema em comento, as correntes teóricas na interpretação do Direito Tributário são formadas, basicamente, por três posições: a jurisprudência dos conceitos, dos interesses e dos valores, no entanto, há outras correntes hermenêuticas delas decorrentes.

2.3.1 Jurisprudência dos conceitos

O método de interpretação da jurisprudência dos conceitos surgiu na época do liberalismo, do século XIX, quando prevalecia a idéia do individualismo no Direito, tendo como principal vetor a segurança nas relações jurídicas. Puchta foi seu criador e principal defensor.

Com base nesta doutrina interpretativa, a Ciência do Direito deve ser construída a partir de um sistema lógico, formado por uma pirâmide de conceitos, em que os conceitos inferiores se subsumem a ordens emanadas dos conceitos superiores, assegurando assim a validade do sistema. Posteriormente, no século XX, Hans Kelsen desenvolveu a doutrina em comento, retomando as bases do formalismo jurídico. Assim, pelo positivismo formalista kelseniano, caracterizado pelo abismo entre Moral e Direito, a interpretação da norma jurídica deve ser feita na busca do significado desta, excluindo da realidade jurídica outros fatores (sociológicos, psicológicos, morais etc.).

No âmbito de nosso estudo, a jurisprudência dos conceitos é uma corrente que interpreta o Direito Tributário de maneira formalista e conceptualista. Segundo os doutrinadores adeptos desta posição (Kruse, na Alemanha; A.D. Giannini, na Itália; Gilberto de Ulhoa Canto, Antonio Roberto Sampaio Dória, Rubens Gomes de Sousa, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho, no Brasil), parte-se da premissa de que "os conceitos e categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados empíricos".³⁴

Segundo Ricardo Lobo Torres, a teoria da interpretação conceptualista "aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam".³⁵

É baseada na supremacia do Direito Civil sobre o Direito Tributário, a juridicidade da capacidade contributiva, da legalidade estrita, superioridade do

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 236.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Temas de Interpretação em Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 263.

papel do legislador, caráter absoluto da propriedade e autonomia da vontade (do Direito Privado). Essa corrente, que tem raízes na doutrina do pandectismo alemão, se desenvolveu no apogeu do Estado Liberal, cultivando assim o individualismo extremo. O valor "segurança jurídica" fora entronizado na época do liberalismo, sob a concepção formalista da jurisprudência dos valores.

Noutros termos, com supremacia do método sistemático no âmbito do Direito Tributário, houve uma subordinação dos conceitos tributários aos do Direito Civil, o que implicou um afastamento da realidade econômica na interpretação do fato gerador definido em lei.

Assim, estabelecida a supremacia dos conceitos do Direito Civil sobre os institutos do Direito Tributário, o planejamento tributário feito pelo contribuinte não estaria "amarrado" a formas jurídicas, nem deveria ser interpretado na busca de sua realidade econômica. Permitia-se a prática de atos e negócios jurídicos similares às hipóteses de incidência descritas nas normas tributárias impositivas, mesmo que não conceituadas como tal, sem a incidência do respectivo tributo. Em verdade, a figura da elisão fiscal era amplamente admitida, sem restrições.

Ricardo Lodi Ribeiro esclarece bem a aplicação da jurisprudência dos conceitos ao Direito Tributário, criticando-a veementemente, senão vejamos:

Tais conceitos, que reduzem a interpretação da lei tributária a mera subsunção, como se o aplicador da lei fosse um autômato e o legislador capaz de prever todos os signos de manifestação de riqueza em seus mínimos detalhes, ganharam muita força na doutrina pátria, e até mesmo no STF, fazendo com que a legislação tributária no Brasil venha a ser casuística e efêmera, e permitindo que a elisão fiscal se consolide numa atividade utilizada em escalas que inviabilizam um sistema tributário baseado na isonomia e na capacidade contributiva, em nome de uma falsa segurança jurídica, onde impera imensa incerteza sobre a legitimidade dos atos praticados pelos contribuintes.³⁶

A crítica que se faz é a convicção ingênua de que a lei capta inteiramente a realidade. A consequência para a teoria da elisão fiscal é de que esta, partindo de instrumentos válidos, seria sempre lícita, em decorrência da autonomia da vontade.

³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária na Era da Jurisprudência dos Valores. *Temas de Interpretação em Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 336-337.

2.3.2 Jurisprudência dos interesses ou “Interpretação econômica do Fato Gerador”

A jurisprudência dos interesses é um método antielusivo que nasceu e prosperou na Alemanha, onde dominou por muitos anos, até ser exaurido na doutrina mundial.³⁷ Esta teoria é fundamentada na interpretação econômica do Direito Tributário, ou seja, na consideração econômica do fato gerador (*wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslegung der Steuergesetze*).

Para se entender esta teoria, é mister fazer uma contextualização de seu momento histórico. A Alemanha, no início do século XX, estava imersa no desenvolvimento da idéia do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*), superando assim o individualismo – característica da doutrina liberal.

Os Estados europeus viviam graves crises econômicas, em face da Primeira Guerra Mundial, tendo a Alemanha como principal prejudicada, pois fora derrotada. Ora, se um país estava arruinado social, política e economicamente, como assegurar o seu financiamento? Só havia uma solução: evitar a evasão fiscal. Assim, diante do ambiente desfavorável aos cidadãos, o Estado alemão criou determinadas medidas que permitissem à autoridade administrativa competente desconsiderar a forma do negócio, sua substância, possibilitando assim a tributação. Dava-se prevalência, portanto, ao finalismo, ou seja, ao intuito de arrecadação de recursos aos cofres públicos, em detrimento da doutrina do conceptualismo que prevaleceu no momento histórico anterior.

As primeiras interpretações menos formalistas do Direito Tributário, aplicando assim a teoria da interpretação econômica, foram feitas pelo juiz Enno Becker, do Tribunal de Finanças da Alemanha, quando da elaboração da Codificação Tributária Alemã, em 1919, *in verbis*:

§ 4º. Na interpretação das leis tributárias deve-se considerar seu escopo, o significado econômico e a evolução das situações de fato.

§ 5º. A obrigação tributária não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso de formas e das possibilidades de adaptação do direito civil.

§ 9º. Na interpretação das leis tributárias deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.³⁸

³⁷ Seus grandes representantes são Enno Becker, na Alemanha; Griziotti, na Itália; Dino Jarach, na Argentina; e Amílcar de Araújo Falcão, no Brasil.

³⁸ TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 208.

Enno Becker justificava tais dispositivos em razão da finalidade das normas tributárias, voltadas para a constituição do patrimônio público, ao atender o primado da prevalência do interesse do fisco. Era a aplicação do brocardo *in dubio pro fisco*, concepção do Direito Tributário hoje superada.

Desta feita, a doutrina da “interpretação econômica do direito tributário” firmava-se com base na idéia da justiça fiscal, ou seja, na repartição da carga tributária entre os cidadãos, o que atenderia prontamente o princípio da capacidade econômica (entendido este que as obrigações tributárias teriam unicamente fatos jurídicos tributários baseados em fatores econômicos, sendo irrelevantes as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes).

Com a chegada da política nacional-socialista implementada pelo nazismo de Hitler, o Estado alemão necessitava arcar com seus custos orçamentários exigidos para atendimento das finalidades públicas. Criava-se, desta forma, um ambiente mais propício à aplicação da doutrina da “interpretação econômica”. A *causa impositionis* do tributo, portanto, era a finalidade que se consolidava pela idéia da “interpretação econômica”.

Tal instrumento ficou incorporado ao §1º, Seção 3, da Lei de Adaptação Tributária, de 16 de outubro de 1934, no chamado “julgamento dos pressupostos”, onde se deveria levar em conta o “objetivo e o significado econômico das leis tributárias e o desenvolvimento das circunstâncias” (§1º, Seção 2).³⁹

A concepção buscada pela teoria em foco é pautada na repartição da carga tributária, atendendo ao princípio da capacidade econômica. Desta feita, as obrigações tributárias surgiriam a partir de fatos jurídicos de caráter econômico. São irrelevantes as formas jurídicas adotadas, pois uma vez praticado um fato jurídico e tendo este caráter econômico, esta prevaleceria em detrimento da substância do negócio.

Por fim, no objetivo de assegurar a harmonia do sistema, os preceitos legais dantes mencionados encontraram sua base de fundamentação na Constituição de Weimar, em seu artigo 134, que estabelecia o princípio constitucional tributário da capacidade econômica do contribuinte, nos seguintes termos: “Todos os cidadãos, sem distinção, na proporção dos seus haveres, contribuirão para todos os encargos públicos, conforme dispuserem as leis”.⁴⁰

³⁹ *Op. cit.*, p. 209.

⁴⁰ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 207.

Eis, em síntese apertada, o desenvolvimento histórico da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário na Alemanha, seu berço de origem. Agora é verificarmos as opiniões doutrinárias a respeito da citada teoria.

Segundo Amílcar de Araújo Falcão, a chamada interpretação econômica da lei tributária não acarreta qualquer violação ao princípio da legalidade, senão vejamos:

Depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo.

Fica, porém, registrado que o método da interpretação econômica é perfeitamente adequado ao princípio da legalidade em matéria de fato gerador.⁴¹

A teoria da interpretação econômica é viável para Amílcar Falcão, pois esse autor parte da premissa de que o fato gerador é um fato jurídico em sentido estrito, com a peculiaridade de que sua relevância é dada por um critério ou indicio para aferição da capacidade econômica do contribuinte. Em sua essência, o fato gerador é um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico.

Em verdade, para Amílcar Falcão a interpretação do Direito Tributário deve ser feita por uma óptica diferente dos outros ramos do Direito – notadamente do Direito Privado –, devendo-se adotar a interpretação econômica (para os alemães, *wirtschaftliche Betrachtungsweise*).

Assim, para os adeptos desta teoria, o intérprete do Direito Tributário está autorizado a desconsiderar os negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte, que cometessem abuso de forma jurídica, passando a tecer considerações econômicas diversas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento deste contribuinte num comando normativo típico que lhe atribuisse o nascimento do fato gerador tributário. Em suma, deveria se coadunar a *intentio facti* com a *intentio juris* do contribuinte, ou seja, adequar a realidade econômica ao caso concreto.

A interpretação econômica da lei tributária com base no abuso de forma jurídica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen*

⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 17-18.

Rechts) esteve consagrada no §5º do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung*) de 1919: "O débito tributário não pode ser objeto de evasão ou redução, mediante o abuso de formas jurídicas de Direito Privado. (*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgegangen oder gemindert werden*)".⁴²

A teoria da interpretação econômica do Direito Tributário está muito bem detalhada, também, nas lições de Aurélio Pitanga Seixas:

A interpretação econômica em direito tributário é uma forma de aplicação da norma jurídica por parte da autoridade fiscal em que o fato tributável não é considerado na forma jurídica eleita pelo contribuinte, em sua real consistência econômica.

A forma jurídica do fato tributável por estar revestindo ou camuflando uma operação econômica tributável com mais gravosidade é desconsiderada em favor da real atividade praticada pelo contribuinte.

A desconsideração da forma jurídica escolhida pelo contribuinte tem sua razão de ser quando não for funcionalmente adequada ou apropriada ao fato econômico realmente praticado pelo contribuinte, representando artificialmente o fato gerador.

A uniformidade da tributação, em obediência ao princípio da isonomia, exige que os fatos econômicos equivalentes, funcionalmente semelhantes e indicativos de análoga capacidade contributiva, recebam idêntica tributação.⁴³

Em suma, esta corrente hermenêutica baseia-se na premissa da autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado. A idéia é de possibilitar a analogia em Direito Tributário, ou seja, dando subsídios à função criadora do intérprete.

Ademais, vale ressaltar que a teoria da interpretação econômica em nada se relaciona com uma interpretação baseada em fatores econômicos, que utiliza conceitos tais como o consumo, valor, rentabilidade, satisfação de necessidades, escassez, em face dos institutos jurídicos. A análise econômica do Direito (*economics analysis for law*) não pode ser confundida com uma interpretação jurídico-tributária por dois motivos: i) porque não se pode aplicar o mesmo critério metodológico de interpretação de um sistema jurídico a um sistema econômico; ii) porque a teoria da "análise econômica do Direito" é método aplicável anteriormente à

⁴² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op. cit.*, p. 32.

⁴³ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar n° 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.19.

ocorrência do fato jurídico, pois tende a influenciar na construção e mudança da legislação.⁴⁴

A consequência da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário para a teoria da elisão fiscal é de que esta seria sempre ilícita, pois representaria abuso da forma jurídica pelo contribuinte.

Felizmente, a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário foi abandonada com a derrocada do nacional-socialismo e a implementação da Lei Fundamental de Bonn, em 1949, reduzindo assim os poderes conferidos à Administração Pública para ampla interpretação das leis tributárias com vistas à missão arrecadadora, em desrespeito aos direitos de liberdade e de propriedade.

A doutrina da interpretação econômica foi finalmente afastada da Alemanha, com a entrada em vigor do seu Código Tributário de 1977, remanescendo apenas a idéia do "abuso de forma", que ainda ficara vedado na cláusula geral do §42. Este dispositivo normativo se assemelha mais ao enfoque da interpretação teleológica, na qual a finalidade buscada era desvendar o conteúdo do negócio, em desconsideração à forma adotada.

No âmbito do Poder Judiciário brasileiro o Supremo Tribunal Federal (STF) acolhia, até o final da década de 1980, a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário. Felizmente, já a partir da década de 1990, a posição da Corte Máxima do Brasil vem mudando, abandonando a ultrapassada jurisprudência dos interesses e adotando interpretação mais voltada para o princípio da legalidade e tipicidade tributária. Tal mudança veio com a nova jurisprudência do STF com relação à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a locação de bens móveis, quando o Plenário decidiu, em 11.10.2000, em sede de Recurso Extraordinário (nº 116.121-3/SP), julgar inconstitucional a incidência do ISS exigida na locação de bens móveis.⁴⁵ Destacamos trecho do voto proferido pelo ministro Marco Aurélio, nos seguintes termos:

⁴⁴ TÓRRES, Heleno. *Op. cit.*, p. 213.

⁴⁵ "Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário pela letra c, e, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Octavio Galloti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Mauricio Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão 'locação de bens móveis', contida no item 78 do §3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 11.10.2000." Decisão publicada no DJ de 25.05.2001.

Senhor Presidente, vou pedir vênia ao nobre Ministro-Relator para divergir, porque entendo que as noções são diversas: a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel.

Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerando o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

'Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.'

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

Cumpra ter presente, sobre a matéria, as palavras de Uilhôa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título 'O ISS sobre a locação de bens móveis', na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 28. Analisando precisamente o julgamento desse processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos.

Em síntese, há que prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfin, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Pela alínea 'c', conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que prevêm essa incidência.

É como voto.⁴⁶

Em outra ocasião, o jurista mineiro Sacha Calmon Navarro Coêlho, à época juiz federal, lavrou julgado sobre o tema, quando o fisco pretendia equiparar um contrato de *leasing* a uma compra e venda a prestações. No intuito de melhor fundamentar nosso posicionamento, é mister transcrever parcialmente a sentença:

⁴⁶ Trecho do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 116.121-3/SP, cujo acórdão está disponível na Internet, no site: <http://www.stf.gov.br>.

Para os epígonos da escola "interpretação econômica" ou da "interpretação funcional" ou ainda da "consideração econômica dos fatos geradores" a razão de ser do método está em evitar que os particulares façam um negócio jurídico – não tributado ou menos oneroso do ponto de vista fiscal – por outro, tributado ou mais oneroso em termos fiscais. Noutra giro, o objetivo da interpretação econômica seria o de impedir o uso das fórmulas de Direito Privado para elidir no todo ou em parte a tributação, como no caso citado de locação com opção de compra pelo valor residual em lugar de uma venda a prestações ou a prazo. Nesse caso a *intentio facti* seria vender; a *intentio juris* (formal), alugar.

No caso vertente, o Autor celebrou, de fato e de direito, um contrato de *leasing*, pondo-se de acordo com a legislação fiscal regente da espécie, a qual não obriga a uniformidade das prestações, deixando as partes pactuarem livremente neste aspecto.

O Fisco pensando aplicar a interpretação econômica intenta descaracterizar o negócio, supondo que há, na intenção das partes, compra-e-venda e não arrendamento mercantil (aspecto jurídico-formal). Para o Fisco, o negócio real é a compra-e-venda mercantil a prazo (*intentio facti*). O *leasing* é negócio jurídico indireto (*intentio juris*). A sua escolha teria sido feita para obter vantagens fiscais. Ao meu sentir, utiliza equivocadamente a interpretação econômica. Não estou me referindo ao método, em si, o qual, entre nós, colide com o cânon constitucional da legalidade. É a própria situação de fato que não foi bem enquadrada pelo Fisco.

Para bem situar o equívoco impõe-se sistematizar a temática da evasão fiscal, matéria pouco debatida no Brasil. Pois bem, mesclando os critérios de Sampaio Dória ("Elisão e Evasão Fiscal" – SP) e de Alberto Pinheiro Xavier ("O Negócio Indireto em Direito Fiscal" – Lisboa).

Segundo estes autores a evasão por omissão é imprópria quando, por exemplo, não se pratica o fato gerador para não se ter que pagar o tributo (deixar de alienar bens para fugir do imposto sobre lucro imobiliário, v.g., ou, ainda, inércia para obter rendas suplementares que aumentariam o patamar do IR – progressivo). Enquadram-se ainda no conceito de evasão omissiva imprópria os casos de "transferência econômica do encargo fiscal" (deslocamento do peso fiscal do contribuinte *de jure* para o contribuinte de fato) mediante determinações contratuais ou legais através dos fenômenos da repercussão, absorção ou difusão. A evasão omissiva própria ocorre quando:

(a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou retardamento do cumprimento do dever tributário (sonegação) e (b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda. A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc.). A evasão comissiva lícita, finalmente, também chamada de economia fiscal ou, ainda, elisão fiscal, ocorreria quando o agente, visando certo resultado econômico, buscasse por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de formas ou fórmulas de Direito Privado (redução legal das formas ao resultado econômico). A disciplina da elisão fiscal comporta, ainda, uma última diferenciação. Temos (a) elisão induzida, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. São exemplos a isenção por 10 anos do IR para os lucros das indústrias que se instalarem no Norte-Nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior (imunidades ou isenções do *export-drive*) e (b) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa

buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitados pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da legalidade). Este princípio, no particular, abriga duas conotações relevantes. A primeira é de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese de minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.

Feitas estas observações, necessárias ao quadramento da espécie *in examen*, resta saber se o comportamento do autor caracteriza um caso de evasão comissiva ilícita (fraude à lei mediante simulação de negócio jurídico por conluio) ou prefigura uma hipótese de evasão lícita ou elisão fiscal, tirando-se desse exame as conseqüências jurídicas pertinentes ao desate da *quaestio juris*, em reforço das razões de decidir até aqui explanadas, com espeque no princípio da legalidade, obstaculizador da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro contemporâneo.

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa (ob. cit. p.33). Neste ponto, a doutrina nacional e peregrina coincide. Hensel (*Diritto Tributario*, Milão – 1956, p.148, nota 164, *apud* Dória), leciona: “il Che distingue l’elusione dell’imposta dalla frode fiscale; in quest’ultimo caso si tratta di un inadempimento (colpevole) della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell’elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale.”

Rubens Gomes de Sousa, conciso e cioso, concorda: (“Compêndio de Legislação Tributária”, 3ª ed., Rio, 1960, p.113)

“o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal.”

No Direito norte-americano dá-se o mesmo, como avaliza George Altman (Recente Developments in IncomeTax Avoidance – Illinois Law Ver., 1934, vol.29, p.154, *apud* Ulhôa Canto).

“Tax avoidance ordinarily is not a cure, but a prevention. It is the prevention of that situation from arising which is the basis of the tax.”

Narciso Amorós, de um país que adota, pela influência germânica, a chamada interpretação econômica, posto que de maneira mais razoável, averba (*La Elusion y la Evasion Tributaria*, Rev. de Derecho Financeiro y de Hacienda Pública, 1965, vol.15, p.573/84).

"A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento."

Dito isto, verifica-se que *sub espécie juris* o Autor escolheu deliberadamente fazer um contrato de *leasing* em lugar de um contrato de compra a prazo, em prestações, sabendo que o primeiro, do ponto de vista fiscal, lhe seria mais vantajoso. Por suposto, do ponto de vista econômico se equivaleriam ou o arrendamento mercantil lhe seria, também, mais vantajoso. Por outro lado, o legislador fiscal, no caso do Conselho Monetário Nacional e o Bacen, não equiparou o arrendamento mercantil à compra-e-venda, na hipótese de concentração de valor nas primeiras prestações do *leasing*, demonstrando com isso, até por ter se manifestado expressamente a este respeito, que quer a lei desta maneira, ou seja, não vedando e pois permitindo dita concentração.

O comportamento da Autora, portanto, reveste-se das características da elisão reconhecidas pela doutrina pátria e peregrina e, nenhuma censura jurisdicional cabe fazer-lhe.⁴⁷ (grifos no original)

Não apenas o Poder Judiciário brasileiro, mas também o Conselho de Contribuintes desconsidera a chamada "interpretação econômica" nas hipóteses de planejamento tributário:

IR – Incorporação de Pessoa Jurídica que apresentava Prejuízos Fiscais Anteriormente à Lei nº 7.450/85 – Interpretação Econômica – Inadmissibilidade.

Inadmissível o uso da chamada interpretação econômica, com vistas a considerar simulação e fraude fiscal os procedimentos relativos à incorporação de uma pessoa jurídica que apresentava lucros por outra que apresentava prejuízos fiscais, em data anterior à da vigência da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.⁴⁸

Corroborando o posicionamento da jurisprudência brasileira, notadamente da mais alta Corte deste País, a doutrina pátria majoritária também desaprova a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário.

Alfredo Augusto Becker imprime crítica ferrenha à doutrina hermenêutica da realidade econômica. Sustenta o jurista gaúcho que tal doutrina chega a demolir o que há de jurídico no Direito Tributário. Eis suas observações a respeito:

A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados: a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a

⁴⁷ COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'interpretação econômica do Direito Tributário' ou a Chamada 'Norma Geral Antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 290-294.

⁴⁸ Acórdão da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – maioria dos votos – nº 103-14.432 – Rel. Cons. José Roberto Moreira de Melo – j. 14.12.93 – DOU 15.05.96, p.8.376 – ementa oficial. Fonte: ROLIM, João Dácio. Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*, 2. vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p. 52.

certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.⁴⁹

Becker sustenta sua crítica ao discorrer sobre “o fato em rebelião no Direito tributário”. Afirma que a sociedade e o Estado vivem a canonização do contribuinte de fato, ou seja, a consagração da interpretação segundo a realidade econômica. Assevera, ainda, que há uma idolatria mística ao *fato*, por grande parte da doutrina brasileira, e que “Ihe tem causado larga, profunda e nefastíssima repercussão, agravando o ambiente de manicômio jurídico tributário e atrasando o desenvolvimento da ciência jurídica tributária (Teoria Geral do Direito Tributário)”.⁵⁰

A teoria da interpretação econômica, para o alívio da boa doutrina, já foi há muito superada. É, portanto, merecedora de todas as críticas que lhe foram lançadas, pois sua aplicação causa lesões aos princípios da legalidade, tipicidade, isonomia, segurança jurídica, enfim os pilares da Ciência do Direito Tributário. A referida teoria instaura o arbítrio da Administração Pública em termos de hermenêutica, pois esta promoverá a aplicação da norma tributária a seu talante, desconsiderando os atos ou negócios jurídicos praticados pelos cidadãos, no intuito único e claro de arrecadar mais recursos para os cofres públicos.

Nesta mesma linha de raciocínio, o Professor Heleno Tôrres evidencia, com clareza, o desserviço da aplicação da teoria da interpretação econômica no Direito Tributário, a saber:

Vendo-a, hoje, à distância (a interpretação econômica), e observando sua relativa força normativa, conclui-se quão reduzidas foram suas contribuições para o desenvolvimento das instituições do direito tributário. A *interpretação econômica do direito tributário* não correspondia a uma simples pretensão teleológica de aplicação das normas tributárias; foi mais além e evidenciou-se como um mecanismo de intervenção estatal na interpretação das leis tributárias, num dirigismo hermenêutico segundo os interesses arrecadatários do Estado.

Numa seara tão ciosa das garantias de segurança jurídica e certeza do direito aplicável, a *interpretação econômica do direito tributário* serviu unicamente a enfraquecer a legalidade material (princípio da tipicidade), e restituir à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o liberalismo e o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas e republicanas. Flexibilizava-se a legalidade em direção aos interesses do Estado, tal como propugnado pelos defensores do primado da *causa impositionis*.⁵¹ (grifos do autor)

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.131.

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. cit.*, p. 94.

⁵¹ TÔRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 210-211.

Ademais, é inaceitável a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário em face da distribuição da competência tributária muito bem delimitada no Texto Constitucional. Como é sabido, na divisão dos tributos, o legislador tomou como fator a forma jurídica de Direito Privado dos atos e negócios praticados pelos particulares, tais como mercadorias, serviços, propriedade, doações etc. Assim, diante da rígida distribuição entre os entes políticos (União, Estados e DF, e Municípios), resta praticamente inviável a interpretação com base em efeitos econômicos, pois fatalmente estar-se-ia invadindo a competência tributária de outro ente. Ainda, mesmo que o negócio não estivesse previsto em nenhuma hipótese de incidência tributária, haveria invasão de competência, pois à União Federal cabe a competência residual nesta matéria.

Por fim, o Professor Alberto Xavier não deixa de tecer suas críticas à doutrina da interpretação econômica, conforme vem:

Pode-se, pois, dizer-se que a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia pelo qual se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada – para dentro dos muros dos tipos legais tributários.

A doutrina da interpretação econômica das leis e dos fatos tributários, bem como a da aplicação analógica em caso de abuso de direito ou de abuso de formas foram e continuam sendo tentativas de 'elasticização' dos tipos legais tributários, de modo a dotá-los de uma capacidade expansiva suscetível de atingir situações não previstas nas palavras da lei, ainda que corretamente interpretadas pelo método jurídico.

Dessa expansibilidade elástica resulta, como consequência inevitável, uma simétrica expansão dos poderes dos órgãos de aplicação do Direito, principalmente do Fisco, que passam a ficar dotados de poderes de criação, embora derivada, do Direito, usurpando prerrogativas do Poder Legislativo e introduzindo um elemento de imprevisibilidade da atividade estatal atentatório da segurança jurídica.⁵²

Atualmente, há tentativas de soerguer a teoria supracitada, sob novas vestes, como interpretação teleológica ou funcional, interpretação extensiva ou interpretação analógica dos textos normativos de Direito Tributário, dentro do contexto da elisão tributária. A teoria do abuso de forma, por exemplo, nada mais é do que um sucedâneo da teoria da interpretação econômica, para fins tributários, dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Com base nesta teoria, entende-se que a fórmula juridicamente válida é a que se utilizaria, normalmente,

⁵² XAVIER, Alberto: *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 44.

para a realização de um negócio. Enfim, esta teoria utiliza critério de escolha totalmente empírico, o que introduz grande incerteza no campo tributário.

Em suma, todas as conquistas obtidas pelos Estados Democráticos de Direito são seriamente abaladas com a aplicação da teoria da interpretação econômica, uma vez que seus cidadãos vivem em um constante “mar de incertezas” em relação à prática dos atos da vida civil, estando estes sempre sujeitos aos interesses arrecadadores da autoridade administrativa de plantão.

2.3.3 Interpretação teleológica

Atualmente, as tentativas de interpretação do Direito Tributário lançam-se com base na hermenêutica finalística. Assim, alguns doutrinadores defendem o teleologismo fiscal, ou seja, a busca constante da tributação, com fundamento na livre interpretação da norma tributária. O escopo desta corrente doutrinária é, portanto, aplicar os dispositivos normativos tributários em louvor de uma aplicação econômica e em detrimento da forma.

A princípio, a corrente da interpretação teleológica assemelha-se à teoria da interpretação econômica, no contexto em exame. Analisando-as detidamente, no entanto, a interpretação teleológica é ainda mais grave em relação à interpretação econômica, pois, com base naquela, o intérprete ficaria mais livre na aplicação do Direito Tributário, podendo ir além (*praeter legem*) ou, até mesmo, fora da lei (*contra legem*). Utilizar-se-ia, desta feita, um critério ideológico – e, portanto, não jurídico – a fim de se consertar uma “lei defeituosa”.

Havemos de considerar, também, que a finalidade das normas tributárias não se confunde com a interpretação finalística empregada por esta doutrina. Enquanto a primeira entende que a finalidade do Direito Tributário é certamente a constituição das obrigações tributárias, a segunda tem como intuito induzir a interpretação sempre em prol do fisco (*pro fisco*); ou seja, no caso da interpretação de uma norma tributária, sempre deverá ser levado em conta o interesse de arrecadação do Poder Público, dando pouca importância aos princípios da legalidade e da certeza do Direito.

É certo que nenhuma forma de interpretação jurídica deve estar alijada de fatores teleológicos e axiológicos. O trabalho do intérprete consiste justamente nisto,

a busca do sentido da norma, sendo estes dois critérios (finalidade e valor) muito importantes. O hermenauta e o aplicador do Direito, contudo, não podem ter esse critério predeterminado, ou seja, o ponto de chegada de sua interpretação não pode ser sempre a opção pró-fisco, a fim de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva. Agir de tal maneira é concretizar sempre a prevalência deste princípio sobre os demais, notadamente os da legalidade e da certeza do Direito.

Ademais, não se pode esquecer de que a interpretação teleológica no Direito Tributário tem feições diversas da utilizada nos outros ramos do Direito (Comercial, Civil, Processual etc). Enquanto nestes é a busca da finalidade da norma jurídica, no Direito Tributário, o intuito é servir como instrumento arrecadatório da Administração Pública, ao desconsiderar os direitos e garantias fundamentais e primar sempre pela imposição tributária.

A teoria da interpretação finalística está apoiada no princípio da capacidade contributiva. Seus defensores utilizam tal argumento para fundamentar os poderes dados à Administração Pública numa função requalificadora. Assim, os cidadãos poderiam realizar seus negócios jurídicos, fechando contratos e praticando atos jurídicos, mas caberia à autoridade administrativa apreciar tais fatos de forma a requalificá-los no âmbito tributário. Desta feita, poder-se-ia desconsiderar tais atos jurídicos, impulsionando o lançamento do tributo a fim de aplicar a norma tributária entendida como cabível.

A "função qualificadora" da Administração Pública deve ser entendida dentro do princípio da legalidade, porquanto constitui uma de suas funções administrativas. Por conseguinte, o poder da autoridade administrativa em qualificar atos ou contratos jurídicos não pode ficar no âmbito da discricionariedade, pois desta forma os fatos poderiam ser ajustados à realidade, no intuito de torná-los jurídicos e, portanto, sujeitar-lhes à tributação.

Em suma, os limites da interpretação teleológica estão nos princípios correntes do Estado Democrático de Direito, notadamente o da legalidade e da segurança jurídica, não podendo esta forma de interpretação estar voltada sempre para escolher a todo custo a opção pró-fisco. O limite da interpretação teleológica está no dever da Administração Pública de agir *secundum legem*, e nunca além ou contra a lei, mormente no Direito Tributário. Noutros termos, a finalidade da norma tributária em arrecadar os recursos para o Tesouro Público não pode ser desvirtuada

do intérprete, pautando a autoridade administrativa numa ação contrária à lei ou além dos limites legais.

2.3.4 Interpretação extensiva

A teoria da interpretação extensiva manifesta-se na situação em que o intérprete amplia o sentido da norma para que esta alcance determinadas situações que não estariam normalmente nela contidas. A finalidade é, portanto, ampliar o sentido da norma, com intuito de favorecer o fisco.

Para se entender a teoria da interpretação extensiva, é preciso analisar o aspecto do fato gerador consistente na "previsão em lei". Assim, para a existência do fato gerador tributário, é necessário ocorrer, por meio da lei, sua definição legal, ou seja, a sua previsão no comando normativo.

Para Amílcar de Araújo Falcão, o legislador pode identificar o fato gerador de dois modos: (i) de forma a caracterizar o fato gerador extensivamente na lei; (ii) limitando-se a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando ao intérprete a tarefa de conceituar o fato gerador em cada caso. Na primeira hipótese, a tarefa do intérprete ou do aplicador é muito simples, consistindo apenas em colher as características do fato gerador do tributo na disciplina jurídica da qual foi extraído o conceito utilizado. Na segunda hipótese, incumbirá ao intérprete fazer uma interpretação extensiva, de modo a reunir as características subjacentes nos enunciados legais, pois a enumeração é meramente exemplificativa. Em suma, caberá ao aplicador, nesta segunda hipótese, encontrar o conceito geral a que o legislador desejava fazer menção. Para distinguir uma hipótese da outra, Amílcar de Araújo Falcão acentua que o critério diferenciador deve ser analisado caso a caso, tendo em vista as enunciações formuladas pelo legislador:

O critério a ser seguido pelo intérprete é o de verificar se entre os conceitos enunciados há elementos comuns capazes de, no seu conjunto, permitirem a formulação de um conceito geral mais amplo: se assim ocorrer, a enumeração considerar-se-á exemplificativa. Inversamente, se entre os conceitos citados pelo legislador se apresentarem elementos diferenciais que denotem ser exclusiva a indicação, a enumeração entender-se-á taxativa.

Em qualquer hipótese, na lei tributária estará a caracterização do fato gerador. O hermeneuta indicará apenas, inclusive através da impropriamente chamada interpretação extensiva, a intenção do legislador,

confrontando a dilação léxica da norma com os aspectos lógico e sistemático desta última, a fim de colher a verdadeira *mens legis*.⁵³ (grifo no original)

Este dirigismo hermenêutico encontra-se no Código Tributário Nacional

nos artigos 108 e 112, *in verbis*:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Com base nestes dispositivos legais, alguns doutrinadores defendem a interpretação extensiva, para os fins de exigência dos tributos. Fundamentam-na no “espírito do CTN”, que deu preferência a estes valores, tendo estes como limites apenas as convicções e interesses pessoais do intérprete.

A despeito desta fundamentação, os autores que criticam a teoria da interpretação extensiva argumentam que, acima desses valores, estão os princípios e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal. Deve prevalecer, portanto, o espírito do Texto Constitucional que traçou as competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar de forma clara, reduzindo assim a zona de ambigüidades e obscuridades das hipóteses de incidências tributárias.

Segue esta mesma linha de fundamentação Heleno Tôrres, ao comentar a interpretação extensiva no Direito Tributário:

O que se deve pretender com a interpretação é que esta seja um método apto a assegurar valores que a Constituição quer ver garantidos. Todavia, a partir do momento em que se apresente um conflito com um

⁵³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 16.

outro valor, tão ou mais importante, deverá o intérprete "preferir" segundo uma ponderação de princípios que permita acomodar os valores da liberdade e igualdade sem máculas, por serem estes os sustentáculos de toda a Constituição. Não pode o jurista, em afã teórico, perder de vista que toda e qualquer interpretação de regras constitucionais deve fazer prevalecer o espírito do texto constitucional, visando à construção e manutenção de determinados valores eleitos pelo Constituinte. Ocorre, todavia, admitir que no Brasil essa função foi razoavelmente facilitada, pela prévia seleção de fatos tributáveis diretamente pelo próprio constituinte, reduzindo drasticamente o campo de incertezas e dificuldades.⁵⁴

Portanto, são perigosas essas formas de dirigismo hermenêutico, levando o intérprete e aplicador do Direito se pautar por condutas mais consoantes aos valores eleitos pelo constituinte, ou seja, a Constituição Federal já tem em seu espírito valores que lhe são base de sustentação, quais sejam, a liberdade e a igualdade, o que não pode ser maculado por interpretações extensivas no Direito Tributário.

No que tange à equidade, o CTN confunde o referido instituto, como meio de integração, com a equidade instrumento de interpretação, trazendo uma norma contraditória e redundante. Seguindo a mesma fundamentação sobre o assunto, cita Ricardo Lobo Torres: "Se a equidade do art. 108, IV, é forma de preenchimento de lacuna, dela logicamente não poderia resultar a dispensa de tributo. Nos casos de lacuna não há tributo e não cabe, obviamente, falar de sua dispensa".⁵⁵ Então, falar em equidade, como forma de preenchimento de lacunas, é um dos meios de aplicar a interpretação extensiva, o que não nos parece plausível.

Conclui-se, assim, que não podem ser construídos fatos jurídicos, baseados em interpretações extensivas, pois estar-se-ia, desta forma, privilegiando de maneira arbitrária as finalidades arrecadoras do fisco em detrimento dos princípios constitucionais assegurados, notadamente os da liberdade, da legalidade, da tipicidade e da certeza do direito.

2.3.5 Interpretação analógica

A partir do século XVI, a analogia começou a ser utilizada como método para evitar contradições dentro do sistema normativo, comparando-se as leis e

⁵⁴ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 222.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.184.

ordenando-as, e não como técnica de interpretação do Direito. A utilização desse método, primordialmente, se deve ao jurista holandês Joachim Hopper.⁵⁶

Nos séculos XVII e XVIII, a analogia sofreu profundas modificações. Ela passou a ser compreendida como *analogia juris*, ou seja, usava-se este método para compor de forma racional as regras do ordenamento jurídico. A intenção era preencher as “lacunas” do sistema jurídico. Este procedimento adotava, basicamente, os chamados “princípios gerais do Direito”, utilizando-se dos valores informados pelo Direito para “fechar” o sistema.

Posteriormente, em meados do século XVIII, surgiu a *analogia legis*, como método de aplicação de leis para situações não alcançadas por tipos legais. Este constitui o sentido mais atual do termo.

Para se entender a interpretação analógica e sua aplicação, mister, de início, é precisar o conceito de “lacunas” no Direito. A lacuna é a falta, o vazio ou a insuficiência de regulamentação para uma conduta. Com efeito, há lacuna na ordem jurídica quando sobre determinado caso não há qualquer referência ou correspondência de uma norma jurídica. Essenciais, neste momento, são as lições do Professor Hugo de Brito Machado sobre o conceito de lacunas no Direito: “Geralmente se diz que lacuna é a ausência de uma norma a ser aplicada em um caso concreto. Em outras palavras, é a impossibilidade de se encontrar uma resposta no ordenamento jurídico para determinado conflito”.⁵⁷

A teoria das lacunas reside na argumentação de que, no caso concreto em que não houver uma norma geral, falta a premissa para sua aplicação, sendo portanto tal conduta permitida. Hans Kelsen critica a citada teoria, advertindo para o fato de que é possível a aplicação do Direito, mesmo quando a ordem jurídica não estatuir qualquer dever de um indivíduo de realizar determinada conduta.⁵⁸

Para Hugo Machado, no entanto, para saber se é possível usar os meios de integração que o ordenamento jurídico oferece é preciso distinguir os tipos de lacunas. Baseado nas lições de Karl Engisch, o jurista cearense afirma que há dois tipos de lacunas: as falsas, políticas ou ideológicas e as verdadeiras ou técnicas. No primeiro caso, a utilização de um meio de integração é inadmissível, pois a motivação do aplicador para uma norma geral não será jurídica, mas política ou

⁵⁶ Conforme preconiza Heleno Tórres in *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 225-226.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 181.

⁵⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

axiológica. Já no segundo caso, a solução está na aplicação de uma norma geral ou princípio geral negativo, não obstante seja aquela sempre axiologicamente satisfatória.

Alguns doutrinadores ainda defendem o método analógico na seara tributária, tais como Klaus Tipke. Este jurista alemão entende que a analogia deve ser utilizada para fins de tributação, tendo em vista os princípios da isonomia e do Estado Democrático de Direito. Seria, portanto, uma necessidade de igualar a todos, evitando a fraude à lei, tudo isto dentro do ideal de moral e justiça. E, nesta moral, passando pela liberdade individual, mas indo além, o que importa para Tipke é a igualdade de fato, corolário do Estado Social de Direito, a qual só pode ser alcançada por uma legislação baseada no critério da capacidade econômica de cada um, que fosse aplicada de forma a garantir a repartição igualitária do ônus tributário. Desta feita, Tipke defende a adoção da analogia como combate às condutas elisivas.

Na Ciência do Direito, como vimos, a analogia é estudada sob dois aspectos: a) a *analogia legis*, segundo a qual se parte de um conceito previsto na norma para se aplicar “analogicamente” a uma situação fática não abrangida por aquela; b) *analogia juris*, na qual se parte de várias normas jurídicas para se chegar a uma norma geral aplicável tanto ao caso não regulado em lei como as demais que não estão reguladas.

Existe uma divergência doutrinária a respeito da analogia, mas há os que entendem importante a distinção entre a analogia por compreensão (admissível em Direito Tributário) da analogia por extensão (inadmissível em se tratando de tributos). Para Amílcar de Araújo Falcão, não se afigura correto tal pensamento, pois não se pode confundir a analogia com a interpretação. Isto porque a analogia é forma de integração da lei, sendo impossível, por via de integração analógica, chegar-se à identificação do fato gerador. Tal conclusão estaria indo de encontro ao princípio da legalidade tributária, ao passo que, para o mencionado autor, é perfeitamente viável a interpretação extensiva (chamada erroneamente por alguns de “analogia por compreensão”) em matéria tributária.

É preciso lembrar que, em determinadas situações, a própria lei faz expressa alusão à analogia, como forma de identificar o fato gerador de um tributo. Para Amílcar Falcão, nem mesmo nestes casos o legislador está autorizando a integração analógica. Isto porque afirma que “em homenagem ao princípio da

igualdade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário”.⁵⁹

Tais situações ocorrem justamente nas normas que combatem a evasão fiscal e que estabelecem as “cláusulas gerais” e os chamados fatos geradores supletivos, suplementares, sucedâneos ou sub-rogatórios (*Ersatztatbestände*), paralelamente à norma da hipótese de incidência tributária. Sobre as cláusulas gerais e os fatos geradores supletivos, refere-se Ernst Blumenstein:

Constitui um processo para obstá-la a instituição dos chamados fatos geradores supletivos (*Ersatztatbestände*). Estes coincidem em que, tendo o legislador descrito precisamente o fato gerador da obrigação tributária, indica, no entanto, desde logo, para a hipótese de vir a faltar um determinado elemento essencial (*Tatbestandmerkmal*) daquele, um outro fato gerador, cuja realização deve originar o mesmo efeito jurídico que corresponderia à realização do primeiro. Estes fatos geradores substitutivos se relacionam em regra com o fato gerador da obrigação tributária (*Steuerobjekt*), de modo que àquele, preferentemente indicado, se agrega ou substitui um outro evento ou estado, que conduz à mesma tributação correspondente ao que, para cuja realização, falta um elemento essencial. Também no que respeita ao aspecto subjetivo da obrigação tributária podem ocorrer fatos substitutivos (*Ersatztatbestände*), no sentido de que junto ao primitivo sujeito passivo outras pessoas podem ser designadas para responder pelo tributo, no caso daquele primeiro não cumprir com as suas obrigações. Enfim, admite-se também a substituição de qualquer dos elementos constitutivos do fato gerador (*Konstitutive Tatbestandmomente*).⁶⁰

Para Amílcar Falcão, nestas situações mencionadas – em que a própria lei tributária alude à analogia – não se cogita na utilização do recurso da integração analógica da lei tributária, mas tão-somente de simples interpretação extensiva ou do estabelecimento de fatos geradores supletivos, sucedâneos ou sub-rogatórios (*Ersatztatbestände*). Noutras palavras, ele defende ser impossível utilizar-se da analogia para identificação do fato gerador do tributo. Para este memorável jurista, o legislador não está autorizado a fazer integração analógica nos casos de evasão tributária:

Não obstante, entendemos que, mesmo nessas hipóteses marginais, ao fazer expressa alusão à analogia em tema de identificação do fato gerador, o legislador não estará autorizado a integração analógica.

É o que pode ocorrer com aquelas disposições destinadas a combater a evasão e que, para tanto, estabelecem ao lado do fato gerador típico as chamadas “cláusulas gerais” e os denominados fatos geradores

⁵⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Atualização de Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64.

⁶⁰ *Apud* FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 23.

supletivos, suplementares, sucedâneos ou sub-rogatórios (*Ersatztatbestände*).

Seria contraditório admitir-se a existência de analogia ou de aplicação analógica quando o legislador, exatamente para eliminar lacunas e omissões, caracterizasse as hipóteses de incidência mediante a indicação de fatos geradores típicos e, genericamente, de outros tantos fatos análogos ou similares àqueles por certos traços de ordem jurídica, econômica etc.⁶¹

Em suma, conclui Amílcar Falcão ser inadmissível utilizar o recurso à analogia da lei tributária para definir ou identificar o fato gerador.

Onde não existem lacunas ou omissões da lei, não há que se falar em analogia. Segundo essa linha de raciocínio, a lei seria expressa tanto quando o fato gerador está claro e taxativamente tipificado, quando se puder identificar o fato gerador por meio de uma "cláusula geral" ou de fatos supletivos ou sub-rogatórios.

Neste interim, surgem os seguintes questionamentos: o ordenamento jurídico contém lacunas? Está o Direito Positivo isento de omissões legais? O sistema jurídico está hermeticamente fechado ou está em permanente construção pelos intérpretes e aplicadores do Direito?

A necessidade de construção do sistema jurídico é defendida por Lourival Vilanova, como forma de conferir ao aplicador da lei (juiz) a possibilidade de julgar um caso concreto, criando uma norma individual, sem estar baseado numa proposição geral normativa. Afirma o jusfilósofo pernambucano:

A Ciência do Direito não pode explicar como norma de decisão criada pelo juiz, para julgar o caso inédito, tenha validade, sem existir a proposição normativa geral supra-ordenada; que ela contenha até o germe [...] se não fizer a *construction*: ir ao sistema global e subsumir a norma individual de decisão inovadora, dentro do sistema. Pressuposto dessa construção é que o sistema confira competência ao juiz para criar norma individual sem relação lógica de subalternação a uma proposição normativa geral. Se o juiz julga sem lei, e mesmo contra a lei (lei em sentido amplo), inovando para atender às necessidades emergentes, explícita ou implicitamente o sistema habilitou o juiz. Assim, como, juridicamente, vale a decisão individual suscetível de revisão, porque o sistema convalida a decisão. Sem essa construção jurídico-dogmática, a decisão judicial inovadora ficaria como fato inserindo-se na hipótese de outra norma que o tomasse como pressuposto de ilicitude: convertendo-se num caso de antijuridicidade, fato, pois, jurídico. Ou, para o sistema, não produziria "efeitos", o que é, ainda juridicizar (negativamente) o fato.⁶² (grifo no original)

⁶¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Ob. cit.*, p. 22-23.

⁶² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 225.

Desta feita, como se pode inferir das lições dos doutos juristas, a analogia nunca foi entendida como método de interpretação (revelação do conteúdo, sentido e alcance das normas), pois sempre foi utilizada como método de integração (construção e compilação de normas).

Ademais, não é cabível o método analógico como forma de complementação das "lacunas" do sistema tributário. Isto porque os tipos tributários são aqueles delimitados na Constituição Federal, no âmbito de competência de cada ente federativo. A analogia, portanto, não pode ser utilizada como método ou mecanismo de combate à elusão tributária.

Em verdade, corroboramos as lições valiosas de César Guimarães Pereira de que se deve partir da premissa de que não há lacunas no Direito Tributário, *in verbis*:

As normas tributárias caracterizam-se por uma implicação intensiva entre hipótese e mandamento, de modo que um dever tributário surge se e somente se ocorrido determinado pressuposto de fato – o que significa dizer que, não ocorrido o dito fato, há absoluta segurança quanto à inexistência do dever tributário. Disso resulta que há um catálogo definido e fechado de deveres tributários com seus correspondentes pressupostos de fato. Não há lacunas precisamente porque vige, no direito tributário, uma norma geral excludente (o fato não regulado não se submete à disciplina de outro fato, este regulado). As supostas lacunas são, na verdade, espaços em que se afirma positivamente a ausência de deveres tributários.⁶³

Se não há norma de imposição tributária, não há lacuna, mas apenas um campo de não-incidência. O legislador apenas não quis sujeitar tal fato a uma subsunção legal. O princípio da legalidade tributária está explícito no artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, prescrevendo ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

A decisão é tão-somente do legislador constituinte, cabendo aos legisladores infraconstitucionais a devida regulamentação dos dispositivos constitucionais que tratam da competência tributária, conforme preconizado na Lei Magna. Entender o contrário é permitir a usurpação dos poderes constitucionais reservados ao Congresso Nacional pela Administração Tributária, em detrimento do princípio da tipicidade tributária.

⁶³ PEREIRA, César A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar n° 104/2001. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 29.

Ademais, o parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional não admite o emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei, o que somente confirma o princípio da legalidade. Os dispositivos normativos (legal e constitucional) há pouco citados devem ser interpretados de forma sistemática, dos quais se infere a impossibilidade da analogia em Direito Tributário.

Podemos, assim, afirmar ser incabível a existência de “lacunas” no âmbito do Direito Tributário, em face do campo de incidência dos tributos já tipificados de forma impositiva pela Constituição Federal. Na subsunção da hipótese de incidência contida na norma ao fato jurídico tributário, não há meio-termo: ou se encontram todos os elementos necessários à configuração do tributo, ou se está fora da norma tributária, no campo da não-incidência.

Concluimos que a analogia não é aplicável no Direito Tributário brasileiro, uma vez que a cobrança de tributos está jungida aos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, não permitindo a *Lex Mater* a utilização de métodos analógicos com o objetivo de “criar” fatos jurídicos tributários. Permitir tal uso seria atentar contra o Estado Democrático de Direito.

2.3.6 Jurisprudência dos valores

Após o exaurimento das teorias conceptualista e da interpretação econômica do Direito Tributário, surge uma terceira corrente doutrinária, um meio termo entre as posições normativistas positivistas e as posições historicistas e sociológicas. Fundamenta a jurisprudência dos valores a simbiose entre as interpretações finalística e sistemática, procurando evitar a segregação natural da interpretação finalística no sistema jurídico.

Esta corrente fundamenta-se na interpretação com observância dos princípios éticos vinculados a liberdade, segurança e justiça, ou seja, os valores passam a fundamentar o método hermenêutico, o qual a doutrina chama de “jurisprudência dos valores” ou “interpretação valorativa”.⁶⁴

A partir da década de 1970, alterou-se o paradigma da Teoria Geral do Direito, em vista do advento das teorias dos direitos humanos e da teoria da justiça,

⁶⁴ Os adeptos dessa corrente doutrinária são Karl Larenz, na Alemanha; John Rawls, nos Estados Unidos; e Ricardo Lobo Torres, no Brasil.

fundando o que hoje se conceitua como Estado Democrático de Direito e os princípios hodiernos de interpretação tributária. Com essa aproximação da Ética e do Direito, encontramos-nos em um novo momento histórico do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos.

A corrente da interpretação valorativa baseia-se nas seguintes premissas para a modificação do paradigma na teoria da interpretação do Direito Tributário: a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito; b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da legalidade; c) equilíbrio entre os poderes do Estado; d) harmonização entre o Direito e a Economia; e) simbiose entre as interpretações finalística e sistemática; f) surgimento do princípio da transparência fiscal.

A doutrina da jurisprudência dos valores também se fundamenta na ponderação entre os princípios da capacidade contributiva e o da legalidade. Noutros termos, é preciso fazer uma interpretação do Direito Tributário para se coadunar a idéia de justiça (baseada numa argumentação democrática) e a idéia da segurança jurídica (esteada na segurança trazida pela regra jurídica).

Deve existir também um equilíbrio entre os Poderes do Estado, ou seja, deve haver a possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador.

Segundo esta corrente doutrinária, é mister também uma harmonia entre o Direito e a Economia, pois esta utiliza conceitos decorrentes de espécies jurídicas, necessitando assim uma inter-relação. Ademais, ambas as ciências partem de um ponto ético comum: a interação do homem com seu meio.

Por fim, a doutrina da interpretação dos valores tem como princípio fundante o da transparência fiscal. É preciso clareza nos atos praticados tanto pela Fazenda Pública (através dos lançamentos efetuados pelos agentes fiscais) bem como pelo contribuinte (na elisão abusiva, nas fraudes fiscais, na sonegação etc.).

A consequência da utilização da jurisprudência de valores na teoria da elisão fiscal é que o planejamento fiscal é forma lícita de economizar imposto, desde que não haja abuso do direito. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos.

Para Ricardo Lobo Torres, a elisão ilícita ocorre quando há abuso da possibilidade legal e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Noutros termos, há uma manipulação das formas jurídicas lícitas para se chegar na ilicitude

risca ao abuso do direito, conforme previsto no art. 187 do Código Civil de 2002 (CC/2002). O problema, para o mencionado autor, é o da caracterização do abuso de direito, resultando numa dificuldade de se combater tal prática de certos contribuintes.⁶⁵

2.4 A fenomenologia da norma antielisiva

O fenômeno elisivo apresenta-se exatamente na estrutura da norma jurídica tributária. O particular pratica determinados fatos, de forma que eles não se enquadrem nos modelos das hipóteses das normas jurídicas tributárias, apesar de permitir obter resultados econômicos equivalentes às hipóteses de incidência previstas. Em suma, a elisão dirige-se a impedir a incidência da norma ou a diminuir os seus efeitos tributários.

As Fazendas Públicas (federal, estaduais e municipais), por outro lado, estão sempre, continuamente, criando mecanismos administrativos para dificultar tais ações por parte dos contribuintes. Utilizam-se de seu poder de regulamentação para desenvolver obstáculos "legais" para interpretação de uma norma de isenção, do aspecto material da hipótese de incidência de um tributo, da base de cálculo de um tributo, dentre outros.

Desta feita, os agentes fiscais apontam e, por meio das instâncias superiores, cobram soluções de eventuais "saídas fiscais" praticadas pelos contribuintes. Estas precisariam ser sanadas a bem dos cofres públicos. Quando o poder de pressão sobre os legisladores a respeito da efetiva solução é grande, chega-se à produção normativa. Surgem, assim, leis que obstaculizam o planejamento tributário a respeito de um determinado tributo que antes poderia ser elidido, de forma lícita, através de um dado comportamento do contribuinte.

As normas antielisivas combatem justamente esta prática do contribuinte em evitar a incidência da norma tributária ou, até mesmo, diminuir o *quantum* de tributo devido. A fenomenologia da norma antielisiva advém, portanto, da utilização do planejamento tributário pelos contribuintes, entendida esta como prática lícita e perfeitamente consoante o texto constitucional.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 146 e 204.

A princípio esta prática não pode ser vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, posto que o planejamento tributário é técnica perfeitamente lícita no País, conforme dispõem os dispositivos constitucionais prescritos nos arts. 5º, inciso II (princípio da legalidade geral) e inciso XXII (direito individual de propriedade), 150, inciso I (da legalidade tributária estrita) e inciso IV (direito ao não confisco). Não obstante, essa mesma técnica pode ser utilizada de forma abusiva, o que se traduz no instrumento da elusão tributária.

Na prática da elusão tributária, o contribuinte monta seu negócio ou estrutura a sua empresa, no exercício de sua autonomia privada, procedendo, entretanto, com fraude à lei (evitando deliberadamente a aplicação da lei), com simulação (na constituição de pactos simulatórios, com o objetivo de aparentar uma ficção para encobrir um negócio real mais gravoso) ou com dolo (ensejando negócios jurídicos desprovidos de causa).

Diante deste fenômeno – vale ressaltar, diferente da simples elisão tributária – é possível a aplicação de uma norma geral antielusiva em face do ordenamento jurídico brasileiro. Todas essas formas jurídicas adotadas pelo contribuinte não podem ser entendidas como mero exercício da autonomia privada. Este princípio não pode ser entendido de forma absoluta, em detrimento da supremacia do interesse público.

A norma antielusiva terá, portanto, a finalidade de desconsiderar o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, no intuito de eximir-se ou postergar a obrigação tributária devida, ensejando assim a cobrança dos tributos omitidos. A autoridade administrativa competente, no exercício de seu poder de fiscalização, poderá (e deverá) aplicar as sanções correspondentes, bem como proceder ao lançamento do tributo devido, desde que **sempre** assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Torna-se primordial ao objeto deste trabalho analisar a inserção de uma norma geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, é preciso antes estudar a experiência estrangeira, ou seja, a aplicação das diversas normas antielisivas, antielusivas e antievasivas nos outros países.

3 NORMAS ANTIEVASIVAS, ANTIELISIVAS E ANTELUSIVAS NO DIREITO POSITIVO

3.1 Normas antievasivas, antielisivas e antielusivas no Direito estrangeiro

No panorama internacional, a norma geral antielisiva permeia o ordenamento jurídico da maioria dos países ditos civilizados. Nas últimas décadas do século XX, diversos países desenvolvidos introduziram, em seus ordenamentos, dispositivos que evitam o abuso de direito no planejamento tributário do contribuinte. Cada país adotou um método diferente de aplicação da norma antielisiva, arrimado em diversos fundamentos.

É certo que a interpretação das várias expressões utilizadas nos mais diversos países – elisão fiscal, evasão fiscal, planejamento fiscal, simulação fiscal – devem ser interpretadas com cautela, de acordo com uma tradução que melhor configure a vontade do legislador de cada nação.

No intuito de se chegar a melhor interpretação e aplicação da “norma geral antielisiva” no ordenamento jurídico brasileiro, convém antes proceder a uma análise sistemática e comparativa do ordenamento jurídico de alguns países.

3.1.1 Alemanha

Na Alemanha, a norma geral antielisiva é tratada como proibição ao abuso de forma jurídica. Segundo a doutrina alemã, berço da teoria da interpretação econômica, o abuso de forma é a manifestação no Direito Tributário da teoria da fraude à lei.

Desde o Código Tributário de 1919, já estava prescrito que a obrigação tributária não poderia ser evitada ou diminuída pelo contribuinte que abusasse de uma forma jurídica oferecida pelo Direito Civil. O § 4º do citado diploma legal – transcrito no item 2.3.2 – já dispunha sobre a teoria da interpretação econômica das leis tributárias. Ademais, este dispositivo legal coadunava-se com o artigo 134 da Constituição de Weimar, que estabelecia o princípio da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Atualmente, a coibição ao abuso de forma (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*) está prevista no §42 da *Reichsabgabenordnung* - RAO (Código Tributário Alemão) de 1977, com alterações inseridas nos anos de 2000 e 2002: "A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada". Vale ressaltar que a Corte Constitucional Federal alemã já decidiu que o dispositivo legal em comento é plenamente legítimo e constitucional.

Segundo a jurisprudência alemã, interpretando esse dispositivo do Código Tributário, a coibição ao abuso de forma ocorrerá nas hipóteses em: "a) que tenham sido escolhidas formas ou negócios insólitos, inadequados para os fins a que se destinam os fatos ou negócios, visando a eludir o sistema tributário; b) que as partes alcancem substancialmente, do ponto de vista econômico, o mesmo resultado que teriam obtido caso houvessem adotado a forma jurídica correspondente às corretas relações econômicas; c) que as desvantagens jurídicas da forma adotada não tenham qualquer importância, ou tenham apenas uma importância diminuta."⁶⁶

Percebemos, com efeito, que, para o abuso de forma, é exigida uma anormalidade manifesta em relação ao fim pretendido pelo contribuinte, sendo essa escolha contrária ao espírito da lei – utilizando-nos de uma interpretação hegeliana.

Além disso, o único objetivo do contribuinte deverá ser o de não pagar ou pagar menos tributo. Com efeito, se houver outra razão para o contribuinte agir de tal modo, não haverá o abuso de forma jurídica. Portanto, tal atitude não será coibida pela Administração Fiscal.

Outros dispositivos do vigente Código Tributário Alemão de 1998 merecem destaque no que tange ao estudo da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário:

§ 40. ATOS CONTRÁRIOS À LEI OU AOS BONS COSTUMES. Para fins de tributação é irrelevante caráter ilícito ou imoral do ato que tenha realizado, no todo ou em parte, o pressuposto previsto na lei tributária.

§ 41. NEGÓCIOS JURÍDICOS INEFICAZES.

(1) 1. Se um negócio jurídico é ineficaz ou se torna ineficaz é irrelevante para os fins da tributação se e enquanto as partes contratantes permitirem que se alcance e perdure o seu resultado econômico deste negócio jurídico, não obstante a ineficácia. 2. Esta norma não prevalecerá se de outra maneira dispuser a lei tributária.

O dispositivo em comento não se confunde com o do artigo 349 do Código Penal espanhol, que consagra a fraude fiscal. Esta norma é uma espécie de combate à evasão fiscal, já que se reporta ao dano causado pelo contribuinte ao fisco. A diferença que a doutrina espanhola traz da fraude fiscal para a fraude à lei é que nesta o contribuinte busca fugir do pagamento do tributo devido, enquanto naquela o crédito tributário já está constituído e o contribuinte descumpre sua obrigação voluntariamente.

A fim de se permitir que a Administração Fiscal possa desconsiderar os negócios praticados pelo contribuinte e aplicar a norma que este tentou eludir, o legislador espanhol elencou dois requisitos básicos: (i) a existência da finalidade de evitar o pagamento do imposto e (ii) demonstração que os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte constituem uma tentativa de se colocar sob o âmbito de aplicação de uma norma cuja finalidade é distinta da pretensão do contribuinte.

Para se evitar possíveis abusos da Administração Fiscal no procedimento de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, o legislador espanhol previu a realização de audiência do interessado, a fim de ser assegurado o princípio da ampla defesa.

O combate à elisão abusiva, na Espanha, permite a desconsideração dos fatos, atos ou negócios jurídicos realizados com o propósito de evitar o pagamento do tributo, com base em normas de finalidade diversa, sempre que se procure chegar a um resultado semelhante ao da hipótese de incidência tributária. A requalificação dos fatos decorre do art. 28.2, nos seguintes termos: “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. A simulação é disciplinada pelo art. 25, a saber: “el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

Por fim, o uso da analogia no combate à fraude da lei fiscal, com base na *Ley General Tributaria* (LGT), produz inconformismo numa parcela da doutrina espanhola, que prefere a aplicação do Código Civil. Talvez nisto se ampare o Tribunal Constitucional para o fato de nunca ter aplicado a norma geral antielusiva da “fraude à lei”, nos casos concretos que lhe foram apresentados para decidir.

3.1.3 Argentina

Na Argentina, o combate à elisão abusiva foi introduzido pela Lei n.º 11.683/78, regulamentada pelos decretos 821/98 e 1334/98. De acordo com o artigo 2º da referida lei, o fisco está autorizado a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas. Vejamos:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá em la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas e se considerará la situación económica real como encuadrada em las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaria com independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.⁶⁹

A interpretação econômica do fato gerador como forma de combate à elisão fiscal foi admitida no art. 1º, que estabelece:

Em la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fizar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.⁷⁰

Prescreveu esse diploma argentino, no art. 11, que na interpretação das leis tributárias:

[...] se atenderá aos seus fins e a sua significação econômica. Somente quando não seja possível fixar por sua letra ou por seu espírito, o sentido ou alcance das normas, conceitos e termos das disposições retrocitadas, poderá recorrer-se às normas, conceitos e termos do direito privado.⁷¹

Ainda, estabelece, no art. 12, que:

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretación e Integración do Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 17.

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretación e Integración do Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 17.

⁷¹ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

a verdadeira natureza do fato imponible se atenderá aos atos, situações ou relações econômicas que efetivamente realizem, persigam ou estabeleçam os contribuintes. Quando estes submetam estes atos, situações ou relações a formas ou estruturas que não sejam manifestamente as que o direito privado oferece ou autorize para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, se prescindirá, em consideração do fato imponible real, das formas e das estruturas jurídicas inadequadas, e se considerará a situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lhe aplicaria, com independência das escolhidas pelos contribuintes e lhes permitirá aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmos.⁷²

Em suma, percebe-se que o legislador platino escolheu a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário, aliada à doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, como forma de combate à elisão fiscal praticada no País.

3.1.4 Portugal

Em Portugal, a denominada "cláusula geral anti-abuso" foi introduzida recentemente no ordenamento jurídico português. Inicialmente, aditou-se o Código de Processo e Procedimento Tributário por meio do art. 51, n.º.7, da Lei do Orçamento Geral do Estado – Lei n.º.87-B, de 31 de dezembro de 1998. Posteriormente, o referido dispositivo passou a constar do item 2 do art. 38 da Lei Geral Tributária – esta recentemente introduzida pela Lei n.º.100, de 1999, e alterada pela Lei n.º 30-G/2000.

Segundo a lei portuguesa, são ineficazes os atos e negócios jurídicos tanto praticados com fraude à lei como aqueles que buscam a evasão fiscal:

Art. 38. Ineficácia de atos e negócios jurídicos.

2 – São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.⁷³

⁷² MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

⁷³ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 47.

Os retromencionados dispositivos são destinados ao combate da “elisão fiscal”, da “evasão fiscal” e da “planificação fiscal” – as três formas que podem revestir o fenômeno habitualmente designado por “fuga de impostos”, segundo Vasco Moura Ramos.⁷⁴

De acordo com este jurista português, o fenômeno da “fuga aos impostos” engloba três realidades jurídicas muito distintas. A “evasão fiscal” consiste na prática ilícita do contribuinte de descumprir suas obrigações fiscais, tais como o não-pagamento dos impostos devidos, a falsificação de documentos contábeis e a simulação fiscal. Esta última, prevista no art. 39 da Lei Geral Tributária, é entendida como a presença de dois negócios jurídicos, sendo que um é o negócio real e efetivamente realizado pelas partes, e o outro é o negócio simulado, com o qual se busca menor ou nenhuma tributação.

A figura da “planificação fiscal” é bem diferente da anterior, pois com este instrumento o legislador permite ao contribuinte que, por intermédio dos princípios da liberdade da gestão fiscal e da autonomia privada, realize determinadas opções mais favoráveis aos seus negócios no intuito de possibilitar um melhor aproveitamento de suas escolhas fiscais lícitas.

Por fim, a *elisão fiscal* é uma realidade, considerada pelo jurista, intermediária entre a *evasão fiscal* e a *planificação fiscal*. É o instrumento utilizado para “realização pelo contribuinte de actos ou negócios lícitos com o propósito de evitar a aplicação de certa norma fiscal, permitindo-lhe, ainda assim, alcançar um resultado equivalente ao previsto pela norma elidida”.⁷⁵ No caso da *elisão fiscal*, não há violação a qualquer norma jurídica, ou seja, não se está no campo do ilícito. Os actos praticados pelo contribuinte estão válidos tanto no âmbito do Direito Privado como do Direito Fiscal.

O campo obscuro é o que está na interseção da *elisão fiscal* e o do *planejamento fiscal*. Suas fronteiras são difíceis de definir, contudo, o que distingue basicamente uma realidade jurídica de outra é o uso de estratégias que visam a contornar a aplicação de determinada norma tributária. A *elisão fiscal* está consubstanciada no emprego de meios artificiais e fraudulentos, bem como no

⁷⁴ Vasco Moura Ramos, “Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português”, em Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2001, vol.LXXVII, p. 689-720.

⁷⁵ Vasco Moura Ramos. *Ob. cit.*, p. 692.

abuso de formas jurídicas, ao passo que a planificação fiscal não só é legítima à luz do ordenamento jurídico português, como também é incitada pelo legislador lusitano.

A respeito da aplicação da “norma geral antiabuso”, introduziu-se o item nº2 no art. 63º no Código de Procedimento e Processo Tributário, a saber:

Consideram-se disposições anti-abuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

Deste modo, o procedimento previsto a partir daí cinge-se a quatro aspectos essenciais: a) autorização do dirigente máximo do serviço; b) possibilidade de o contribuinte solicitar à Administração informação vinculativa sobre os atos que pretenda praticar; c) dever especial de fundamentar a decisão que autoriza a aplicação das disposições anti-abuso; d) prazo para contribuinte apresentar a prova pertinente.

A única questão que continua a não encontrar resposta satisfatória nos dispositivos lusitanos que prevêem a norma geral anti-abuso é o da avaliação do pressuposto subjetivo da cláusula, ou seja, a intenção do contribuinte em praticar o ato com manifesto abuso das formas jurídicas.

De toda sorte, Gustavo Lopes Courinha entende que a Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) é a única resposta dinâmica existente no Sistema Fiscal Português de combate à elisão fiscal. Parte do pressuposto o jurista lusitano de que o conceito de elisão fiscal corresponde ao de planeamento fiscal abusivo, ou seja, a “actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário”.⁷⁶

Para José Casalta Nabais, a adoção de uma cláusula geral antiabuso, no Direito português, é compreensível em princípio. Isto porque se faz necessária uma melhor regulamentação dos segmentos da tributação, notadamente dos rendimentos das aplicações financeiras. Por esse prisma, o jurista lusitano concorda, em princípio, com a adoção de uma cláusula geral antiabuso contra a evasão e fraude fiscais. Ressalta, ainda, que não tem sentido dar ensejo a uma disputa eterna entre

⁷⁶ COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 15.

os contribuintes e o legislador, "através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo de gato e rato".⁷⁷

Nabais, no entanto, pondera também, com base uma perspectiva prática, sobre o momento e a forma com que fora introduzida a cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português. Desta feita, assenta sua preocupação em face de uma cláusula com a amplitude da versão original do dispositivo antiabuso lusitano, por se revelar demasiado aberto, deixando à administração tributária poderes excessivamente amplos. Assevera seus fundamentos da seguinte forma:

Efectivamente, das duas uma: ou pura e simplesmente a administração tributária não ousava utilizar tais poderes, até por não saber os exactos termos em que podia exercê-los ou, utilizava-os em toda a sua plenitude, liquidando de vez a liberdade de conformação que cabe aos contribuintes, bloqueando, por conseguinte, todas as hipóteses de planeamento fiscal que integram essa liberdade.

Com efeito, podendo a administração tributária considerar ineficazes, em sede do direito fiscal que os contribuintes pretendiam ver aplicado, todos e quaisquer actos ou negócios jurídicos realizados pelas empresas com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação de impostos, abria-se a enorme porta por onde certamente podia passar a generalidade dos actos e negócios jurídicos das empresas. Pois estas, numa gestão económica correcta, não podem deixar de ter presente o critério do aforro fiscal, optando pelas actuações que impliquem menores custos fiscais.

Para além de que, numa tal formulação, a cláusula geral antiabuso alinhava por um particularismo ou realismo do direito fiscal que levava ao triunfo da "razão fiscal", a qual, ao deformar a disciplina dos impostos com o pretexto das exigências do controlo reclamado pelo Fisco em nome da luta contra a evasão e fraude fiscais, conduzia a um acentuado desequilíbrio a favor desse interesse fiscal, em prejuízo portanto da justa repartição dos encargos públicos.

Pois bem, parece-nos que do principio do Estado fiscal deriva a liberdade das empresas escolherem as suas formas de actuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade integram-se também as possibilidades de praticar actos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objectivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto esta opção não seja veiculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos económicos pretendidos.

Na verdade, só em tais casos será viável e legítimo o recurso de uma cláusula geral de luta contra a evasão e fraude fiscais. Uma cláusula, que convenhamos, deve ter sobretudo uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais do que remedeie.⁷⁸

Por fim, conclui José Casalta Nabais que a alteração da cláusula geral antiabuso, formulada pela Lei n° 30-G/2000, precisou os contornos ideais em que a administração tributária poderá exercer sua competência, desempenhando suas

⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2. ed. refund. e aum. Coimbra: Almedina, 2004, p. 219.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2. ed. refund. e aum. Coimbra: Almedina, 2004, p. 221-222.

funções de fiscalização e aplicação da legislação tributária quando configurados os fatos jurídicos tributários praticados pelos contribuintes.

3.1.5 Itália

A doutrina italiana já discute há muito tempo sobre a conveniência e validade da instituição de uma norma geral antielusiva. Desde a década de 1970, fala-se a respeito da aprovação de uma norma com tal teor, mas até mesmo o fisco italiano é receoso em assumir tal responsabilidade.

Na Itália não há cláusula antielusiva geral, mas apenas normas antielusivas com campo específico de incidência (como, por exemplo, do imposto de renda). Enquanto não há consenso sobre a consagração de uma norma geral, o legislador vem aprovando normas específicas no combate ao abuso de direito em matéria fiscal. Entende-se que seja melhor corrigir as imprecisões legislativas do que causar problemas quanto aos postulados da certeza do direito e as garantias legais dos contribuintes.

Na falta de uma norma geral antielusiva, a doutrina majoritária sustentava o combate à elusão fiscal pelo art. 1.344 do Código Civil Italiano que repele a fraude à lei.

Atualmente, outras normas antielusivas específicas estão vigorando na Itália, tais como: a) o artigo 10 da Lei n.º.408/90, pelo qual a Administração poderia desconsiderar vantagens fiscais decorrentes de operações praticadas sem motivos econômicos válidos, somado ao objetivo único de economia de tributo; b) o artigo 37 do Decreto do Presidente da República n.º.600, de 29 de setembro de 1973 – que tem a função de combater o *fenômeno da interposição fictícia*, pelo qual se permite à autoridade administrativa imputar o rendimento tributável a outro contribuinte que não seja o beneficiário indicado – posteriormente fora modificado pelo Decreto Legislativo Delegado n.º.358, de 1997, que ampliou a aplicação da norma geral antielusiva para os casos de *fusão, cisão, transferência de ativo, troca de ações, cessões de crédito, trocas de participações etc.*⁷⁹; c) o artigo 20 do Decreto do Presidente da República n.º.131, de 1986, que trata de matéria relativa ao imposto de registro, para o qual “deve-se ater à intrínseca natureza e aos efeitos jurídicos

⁷⁹ TÓRRES, Heleno, *Ob. cit.*, p. 256-258.

atos, ainda que não correspondam com o título ou a forma aparente, que não pode ser estendida a outros impostos (...).⁸⁰

Por fim, parte da doutrina fundamenta as normas antielusivas no artigo 53 da Constituição italiana, consagrador do princípio da capacidade contributiva, o que autorizaria o fisco a investigar a causa dos negócios jurídicos praticados com a intenção da busca de vantagens fiscais.

3.1.6 França

A norma geral antielusiva francesa, na qual foi tomada por base a brasileira, permite a Administração Pública requalificar os fatos para adequá-los à hipótese de incidência tributária, a fim de reprimir o abuso de direito, que abrange tanto os casos de fraude à lei como as hipóteses de simulação. Assim dispõe a lei francesa:

Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide des clauses:

- a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevée;
- b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert des bénéfices ou de revenus;
- c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, les paiements des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.⁸¹

De acordo com João Dácio Rolim, dispõe o referido dispositivo legal numa tradução quase que literal:

[...] não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato ou de uma convenção com o auxílio de cláusulas: a) que permitam uma lacuna aos pagamentos pelo direito de registro público ou um tributo de publicidade predial menos

⁸⁰ ROLIM, João Dácio. *Normas antielusivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 200.

⁸¹ RAMOS, Vasco Moura. *Ob cit.*, p. 701.

elevado; b) ou que dissimulem uma realização ou transferência de ganhos de rendimentos [...] ⁸²

A repressão ao abuso de direito (*répression des abus de droit*) está prevista no art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais (*Livre des Procédures Fiscales*). Nestes termos, fica vedada qualquer oposição à Administração Fazendária de atos que dissimulem a verdadeira compreensão de contratos realizados entre particulares. Aliando-se a isso, o art. 1.741 do *Code General des Impôts* cria sanções para quem tenha "*volontairement dissimule une part des sommes sujettes à l'impôt*". O tributo devido pode ser acrescido de 100% a 200%, como sanção pela prática abusiva do contribuinte, conforme se depreende do art. 1.732 do referido Código Tributário francês.

Assim, o principal pressuposto para aplicar a norma antielusiva francesa – de desconsideração dos atos, fatos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a intenção de fugir à tributação – é a da caracterização de "abuso de direito".

A jurisprudência francesa erigiu três requisitos para a existência do abuso de direito: (i) o negócio jurídico deve ser real, porém não habitual; (ii) a operação deve ter uma finalidade exclusivamente fiscal; (iii) o resultado desta deve ser para reduzir ou suprimir o imposto. Surgiu, assim, a doutrina do ato anormal da gestão empresarial, pelo qual a autoridade administrativa poderá recusar a eficácia fiscal às operações dentro de um padrão de anormalidade praticadas pelo contribuinte, mediante processo administrativo.

Ainda comentando a norma geral antielusiva francesa, João Dácio Rolim conclui que

A figura do abuso de direito, então, como norma antielusiva, era de rigor um instrumento suficiente para evitar a elisão fiscal provocada por artifícios jurídicos não condizentes com a realidade dos fatos ou com a intenção exclusiva de reduzir o ônus fiscal das operações. ⁸³

Após várias críticas a este entendimento, o Conselho de Estado francês reduziu tais requisitos exigíveis para aplicação do dispositivo contra o abuso de direito, em face do princípio da liberdade da gestão fiscal. Assim, manifestou sua posição considerando que poderia haver abuso de direito nos seguintes casos: (i) de

⁸² ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivias tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p.191.

⁸³ ROLIM, João Dácio. *Ob. cit.*, p. 193.

abuso de direito por simulação, correspondente à simulação do direito civil; (ii) de abuso de direito por fraude à lei, em que a conduta do contribuinte não visasse a quaisquer outros objetivos que não os fiscais.

É necessário ressaltar que o ato anormal da gestão não se confunde com o abuso de direito. São duas teorias distintas, cujos instrumentos legais devem ser utilizados em situações diferentes. O fisco francês prefere a teoria do ato normal da gestão, por não estar regulado formalmente na lei, ao contrário da teoria do abuso de direito, cujos procedimentos estão rigidamente especificados na lei.

Em suma, podemos afirmar que na França são dois os instrumentos utilizados pela Administração Pública para coibir a elusão fiscal. O primeiro instrumento é a norma geral antielusiva, que veda o *abuso de direito* por parte do contribuinte, este no sentido de negócio cujo objetivo único tenha sido a obtenção de benefício fiscal, sem um claro objetivo empresarial. O segundo instrumento é a construção jurisprudencial que atinge o *ato da gestão anormal*, consistente na prática pelo contribuinte de alguma operação contrária aos seus interesses.

3.1.7 Bélgica

A Bélgica introduziu, em 1993, em seu sistema normativo uma cláusula antielusiva genérica a fim de coibir, também, o abuso de direito. Fala-se no direito de escolher a estrada menos tributada (*choice de la voie la moins imposée*), considerando a elusão como "abuso de direito".

3.1.8 Suíça

A despeito de não haver uma norma geral antielusiva suíça, aplica-se a teoria do *abuso de direito*, por influência da doutrina de Blumenstein.

Assim, o Tribunal Federal Suíço exige que a forma jurídica adotada seja inadequada à operação econômica, a fim de se configurar a elisão abusiva; ou seja, a escolha do negócio não pode se dar pela exclusiva razão de economia do tributo, pois tal atitude é considerada abuso de direito por parte do contribuinte.

3.1.9 Holanda

A Holanda adota, também, a teoria da fraude à lei como instrumento de combate à elisão abusiva, no art. 31 do Código de Impostos. Pela norma geral antielisiva holandesa, a operação que não tenha por objetivo uma mudança significativa na situação de fato do contribuinte, ou que somente tenha sido praticada em função do benefício fiscal obtido, não será considerada para efeitos fiscais.

3.1.10 Estados Unidos

Nos países do *Common law*, como os Estados Unidos da América e a Inglaterra, desenvolveu-se a doutrina do 'propósito comercial' (*business purpose*), na qual se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar obter benefícios na área fiscal. Essa construção pretoriana, apesar de ter base semelhante, contemplou algumas distinções nesses países.

No sistema norte-americano, predomina a realidade econômica (propósito de negócio) sobre a forma jurídica adotada. Assim, a Fazenda Pública poderá requalificar os negócios jurídicos que buscam a economia fiscal, com base no princípio de prevalência da substância sobre a forma.

O início da doutrina do *business purpose test* no Direito norte-americano se deu em 1935, a partir da aplicação do método *substance over form*, com o julgamento *Gregory v. Helvering – Commissioner of Internal Revenue* (Fiscal de Impostos), o qual serviu de paradigma deste então. O Tribunal de Apelação decidiu que toda a operação desprovida de um propósito de negócio deve ser proibida, sendo assim passível de desconsideração. A partir de então, instituía-se a regra do *business purpose*, decisão da qual se destacam os seguintes trechos:

[...] the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose – a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to be petitioner.

[...] The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.⁸⁴

Traduzindo-se, noutras palavras, pretendia-se fixar um carácter aos procedimentos tomados pelos contribuintes, na condução de seus negócios. Estas operações deveriam ter um propósito de negócio, não podendo ser disfarçadas por meio de reorganizações societárias para finalidade exclusiva de diminuição ou exclusão de um tributo. Assim, além das operações simuladas, os negócios jurídicos realizados para o *tax avoidance* (evitar-se a tributação), tornavam-se passíveis de desconsideração quando desprovidos de um fim de negócio válido (*serious purpose*).

Atualmente, a previsão normativa da doutrina do *business purpose* está no Regulamento da Receita Federal norte-americana, que dispõe:

Seção 269 – não permite deduções, créditos ou outras despesas em certas aquisições de empresas em que o principal objetivo pelo qual tal aquisição foi feita é elidir o imposto de renda federal;

Seção 335 – permite a distribuição de ações e títulos de uma empresa controlada sem imposto. Não é aplicável em certas circunstâncias, a menos que a transação tenha sido sem o objetivo de um plano que tenha como um de seus principais motivos evitar o imposto de renda;

Seção 357 – permite a assunção de certos passivos numa reorganização da empresa sem ser tributada. Não é aplicável se o principal motivo do contribuinte era evitar o imposto (...) ou se, na ausência de tal motivo, não era uma razão comercial de boa-fé;

Seção 367 – condiciona a aplicação das disposições sobre reorganização societária a empresas estrangeiras à observância dos regulamentos prescritos pela Receita que são necessários ou apropriados para prevenir a elisão dos impostos federais.⁸⁵

Pelo que podemos verificar da doutrina, da legislação e da jurisprudência norte-americanas, a aplicação da teoria do *business purpose* requer a existência da intenção do contribuinte em eludir o imposto, mediante atos jurídicos desprovidos de propósito empresarial. Assim, os negócios jurídicos desprovidos de uma finalidade válida, com o objetivo de evitar a tributação, podem ser desconsiderados pelo fisco norte-americano, para fins fiscais.

⁸⁴ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 248.

⁸⁵ ROLIM, João Dácio. *Ob. cit.*, p. 166.

3.1.11 Inglaterra

No Reino Unido – que engloba a Inglaterra, País de Gales, Escócia, Irlanda do Norte e as Ilhas de Scilly – os dispositivos legais antielisivos fazem parte de seu ordenamento há séculos. Doutrinadores afirmam que tais normas podem ser encontradas até mesmo na legislação do Rei Henrique VIII.

Outrora, houve uma norma geral antielisiva no Reino Unido, mas esta foi abolida em razão de sua pouca eficácia. Os parlamentares britânicos, então, preferem a adoção de normas antielisivas específicas, com melhor delimitação dos procedimentos, a fim de que sejam asseguradas as necessárias garantias tanto para o contribuinte como para o fisco.

Verifica-se, também, a preferência pela adoção do sistema desenvolvido pelas doutrinas judiciais antielisivas. Bem explica Luis Dias Martins Filho o motivo pelo qual o Reino Unido adota esse sistema de legislação antielisiva específica:

Naquele país há normas antielisivas para cada espécie de tributo ou específicos campos de incidência tributária. Longas e detalhadas normas legais antielisivas com dispositivos legais antielisivos específicos "amplos" é uma característica do Reino Unido. Entende-se que uma razão para tal postura é que os tribunais geralmente não vêem como uma de suas funções o estabelecimento de princípios gerais antielisivos, fazendo apenas o necessário para responder uma determinada demanda que lhes é posta. Assim, a resposta do legislador tem sido a introdução de longa e detalhada legislação antielisiva específica numa tentativa de abranger todas as possibilidades, especialmente quando é dado algum incentivo ou benefício fiscal, a fim de se evitarem abusos no gozo de tais benefícios fiscais.⁸⁶

Esse autor inventaria ainda algumas técnicas e métodos antielisivos, cuja fonte é um trabalho publicado por Brian Arnold e James Wilson, no âmbito do sistema do *common law*, que podem ser agrupadas em: (i) doutrinas judiciais antielisivas e (ii) técnicas antielisivas criadas pela legislação.

Em síntese, as primeiras compreendem as seguintes doutrinas: a) simulação e transações não efetivas; b) substância sobre a forma; c) cadeia de transações; d) teste do propósito comercial-empresarial; e) objetivo e espírito.

⁸⁶ FILHO, Luis Dias Martins. Considerações sobre norma antielisiva no Reino Unido. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 217.

Já as técnicas antielisivas adotadas pela legislação optam pelos seguintes caminhos: a) normas específicas antielisivas; b) a discricionariedade ministerial ou da administração tributária; c) a norma geral antielisiva.

Atualmente, como país onde se adota o *common law*, não há nenhuma regra escrita sobre o assunto na Inglaterra. Assim, no sistema inglês, admite-se a possibilidade de elisão fiscal lícita (*tax avoidance*), sendo punível a elisão ilícita (*tax evasion*).

É recente a aplicação da figura da elisão fiscal no Reino Unido. Foi a partir do caso *Ramsay v. IRC (Internal Revenue Commissioner)*, em 1981, que a Câmara dos Lordes começou a apreciar o problema da licitude da elisão fiscal. A princípio, não se admitia a punição aos atos praticados pelo contribuinte no intuito de evitar a tributação, sendo invocados pelos juízes os princípios da interpretação literal das normas fiscais e o da prevalência da forma sobre a substância.

A partir do caso citado, entretanto, procurou-se demonstrar que o contribuinte havia organizado uma série de atos que integravam uma montagem circular, concebidos previamente, no intuito de evitar o pagamento de tributos. A Câmara dos Lordes considerou que houve no caso abuso de direito por parte do contribuinte, considerando ineficazes, para efeitos fiscais, as transações pré-organizadas efetuadas.

Não obstante, a Administração Fiscal poderá, com base no instituto do abuso de direito, contestar a regularidade fiscal de operações ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes para fugir de impostos. Para tanto, a jurisprudência inglesa estabelece que devem estar presentes os seguintes requisitos: a) existência de abuso de direito; b) ocorrência de transações reais e pré-organizadas, baseadas numa montagem das operações; c) exclusiva finalidade fiscal.

Em verdade, a jurisprudência inglesa se distingue um pouco da norte-americana, pelo fato de determinar que a licitude da conduta do contribuinte deva ser decidida sempre pela legislação, evitando assim a discricionariedade ou arbitrariedade da Administração Fiscal. Cabe, portanto, ao legislador colmatar os espaços vazios da lei que permitem ao contribuinte a escolha da modalidade de negócio menos onerosa em termos fiscais.

A jurisprudência inglesa, no entanto, dá muita importância à intenção do contribuinte de fugir do imposto, o que complica na questão probatória.

Com base na doutrina anglo-saxônica, dividiu-se o estudo das normas antielusivas em duas cláusulas distintas para situações diferenciadas: as *General Anti-Avoidance Rules (GAAR)* e as *Special Anti-Avoidance Rules (SAAR)*. Nas cláusulas gerais antielusivas, os atos ou negócios jurídicos não são objeto de tipificação legal, mas apenas de aplicação analógica a fatos extra-típicos. As cláusulas especiais antielusivas são tipificações legais *a posteriori* de certos atos ou negócios jurídicos que eram utilizados como forma, anteriormente não prevista em lei, de obtenção de resultados equivalentes aos dos atos tributados.

O Reino Unido prefere utilizar-se da SAAR, em vez da GAAR, pois considera esta última inconstitucional. A doutrina inglesa entende que estender dessa forma discricionária os poderes de tributação do Executivo nada mais é do que uma burla ao princípio da legalidade.

A teoria do propósito empresarial (*business purpose*), com base nas *General Anti-Avoidance Rules – GAAR*, foi absorvida pelos ordenamentos jurídicos da Austrália, Canadá e Suécia, que a aprovaram em seus parlamentos.

3.1.12 Resumo das experiências estrangeiras

Da análise dos ordenamentos jurídicos dos países retromencionados, podemos inferir que há dois elementos sempre presentes na figura da “norma geral antielusiva” ou a expressão equivalente de cada nação pesquisada neste trabalho.

Primus é necessário que os atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes tenham a finalidade de reduzir ou evitar o pagamento de tributos. *Secundus* exige-se que as formas utilizadas não sejam as indicadas para os resultados pretendidos.

Via de regra, portanto, as legislações estrangeiras coíbem os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes que se utilizam de formas diversas daquelas que seriam tributadas, mas que o fazem no intuito de alcançar o mesmo resultado, tendo como finalidade reduzir ou evitar o pagamento de tributos.

Desta feita, os sistemas jurídicos dos países examinados colocaram dispositivos legais nas mãos da Administração Tributária, a fim de coibir tais “abusos de direito”. Nesta esteira, Alonso Gonzales, Catedrático da Universidade de Barcelona, faz uma síntese dos principais sistemas e conclui da seguinte forma:

a la hora de la verdad, todas las cláusulas generales antielusivas terminan brindando a la Administración poderes especiales para atajar las vías de fraude. Poderes especiales en el sentido de que se le permite aplicar la analogía, de uso tan restringido en Derecho Tributario, o se la habilita a reinterpretar la realidad, recalificar los hechos en presencia "resscribiendo" esa realidad en función de criterios económicos hasta alcanzar un incremento de la deuda tributaria. Por tanto, tal y como ha advertido Garcia Novoa, junto a la eficacia disuasoria que de por sí emana de la misma cláusula general antielusiva en razón de su mera existencia hay que añadir la actuación que a posteriori puede efectuar la Administración para comprobar que no se ha producido la elusión o, si se ha llegado a realizar, para rehacer la realidad conforme a sus propios parámetros.⁸⁷

Portanto, devemos analisar com bastante cautela os poderes conferidos à Administração Fiscal no intuito de desconsiderar ou tornar ineficazes, para efeitos fiscais, os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, a fim de se reduzir ou evitar o pagamento de tributos. Os parâmetros utilizados pela Administração para reinterpretar a realidade em função dos critérios econômicos devem ser cuidadosamente auferidos, comprovando-se que o contribuinte efetivamente abusou de formas jurídicas para fugir da tributação.

Além dos dispositivos normativos pertencentes aos ordenamentos jurídicos dos países já mencionados, vale ressaltar que há um Modelo de Código Tributário para a América Latina, que estabelece regras sobre interpretação e a analogia. Vejamos os seguintes dispositivos:

Art. 5º. As normas tributárias serão interpretadas de acordo com todos os meios permitidos em Direito, podendo chegar-se a resultados restritivos ou extensivos dos termos contidos naquelas. A disposição precedente é também aplicável às isenções.

Art. 6º. A analogia é meio admissível para preencher lacunas da lei, mas em virtude dela não podem ser criados tributos nem isenções.⁸⁸

É óbvio que o Código em apreço não vincula os países latino-americanos, mas já é um indicativo para que sigam, na construção de suas ordens jurídicas, o modelo proposto e introduzam regras tributárias semelhantes concernentes à interpretação e analogia tributárias.

⁸⁷ Trecho de conferência proferida, na Cidade do Recife, por Alonso Gonzalez. In MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002; p. 41-42.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 18.

É preciso asseverar, também, que as normas antielusivas dos países europeus dantes mencionados seguem, em sua grande maioria, uma inspiração da Diretiva 434, de 23 de julho de 1990, da Comunidade Européia. O artigo 11 do mencionado diploma legal tem a finalidade, basicamente, de garantir igualdade de condições em termos de mercado comum, fortalecendo a competitividade dos países-membros da Comunidade Européia, bem como afastando distorções, restrições ou desvantagens fiscais de determinadas operações empresariais.

Segundo João Dácio Rolim, o ato normativo em questão trata da doutrina do *business purpose* para o combate da elusão fiscal:

Explica o mencionado dispositivo da Diretiva que se as operações nela referidas não forem realizadas por razões comerciais válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das empresas envolvidas, pode haver a presunção de que a transação tem como principal objetivo, ou um dos seus principais objetivos, a elisão ou a evasão fiscal. Não há uma definição precisa do que seja um objetivo comercial válido, mas a lei dá um guia, um norte, até exemplificando o que assim poderia ser considerado, mesmo porque, em se tratando de objetivo econômico, a realidade do mercado, suas circunstâncias históricas, necessidades momentâneas, inovações mercadológicas ou tecnológicas não podem ser classificadas rigidamente num tipo fechado. Entretanto, a situação se complica quando se estabelece que basta existir a elisão fiscal não apenas como principal objetivo, mas tão-somente como um dos principais objetivos da transação para que esta não usufrua dos direitos assegurados na Diretiva. Aqui a segurança jurídica fica em segundo plano, onde talvez não fosse necessário, podendo levar à arbitrariedade no sentido de que basta haver o benefício para que ele seja ao menos um dos objetivos principais, pois se ele não existisse (onerando fiscalmente a operação) a transação não seria realizada.⁸⁹

Podemos concluir, portanto, que na Comunidade Européia a discussão sobre as figuras da evasão, elisão e elusão fiscais já estão bem mais adiantadas, inclusive com uma orientação normativa no sentido de se adotar uma norma geral antielusiva, ou, pelo menos, normas antielusivas específicas em determinados casos, a fim de se desconsiderar negócios jurídicos sem um propósito comercial e apenas com interesses exclusivamente fiscais.

3.2 Normas de prevenção à elusão no Direito brasileiro

A discussão sobre o tema, ao contrário do que parece, não é novidade na doutrina brasileira. Grandes juristas já debateram as questões correlatas às normas

⁸⁹ ROLIM, João Dácio. *Normas antielusivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 151-152.

gerais antielusivas, tais como a interpretação econômica do fato gerador, a integração analógica e o fato gerador "supletivo".

Desde a década de 1980 que o Brasil ensaia a introdução de normas antielusivas específicas. Ocorre que isto jamais aconteceu. Em verdade, o que temos é a instituição de normas de prevenção ou de correção à elusão fiscal, mormente na legislação do imposto de renda. Por intermédio dessas normas de correção, o legislador vai colmatando as lacunas – ou, melhor expressando, as imperfeições – do sistema.

Estes dispositivos preventivos não concedem poderes à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, desprovidos de causa, no intuito exclusivo de economia de tributo, a exemplo das normas gerais antielusivas, mas tão-somente de "fechar as brechas" que permitem opções fiscais aos contribuintes mais inteligentes ou mais bem assessorados.

Concordamos, portanto, com Heleno Tôrres ao definir alguns dispositivos legais presentes no ordenamento jurídico brasileiro como normas de prevenção à elusão, pois, de acordo com suas lições,

As chamadas normas de prevenção, ou de correção, não são propriamente normas antielusivas. São formas de tributação dos atos ou negócios sujeitos a efeitos elusivos, que visam a alcançar o respectivo controle sob a égide do princípio da legalidade, preventivamente, vedando o uso de benefícios fiscais, ampliando o alcance do conceito de materialidade tributável ou limitando o uso de créditos etc. Mas, enquanto essas normas preventivas (ou de correção), antecipando-se às condutas elusivas, são instituídas para "fechar" os espaços de elusão, as normas gerais antielusivas dependem de certos pressupostos principiológicos sustentados no ordenamento. Daí os conceitos de "prevalência da substância sobre a forma", "válidas intenções negociais", "abuso de direito", "fraude à lei", como demonstrado acima.⁹⁰

Em suma, não se confundem os dispositivos normativos que procuram ampliar alguns dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, numa legítima atividade do legislador, com a norma antielusiva, que pressupõe ausência de norma especificadora.

Feitas essas considerações, permitimo-nos arrolar e comentar algumas das referidas normas de prevenção existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

⁹⁰ TÔRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 276.

Basicamente, os dispositivos normativos ensejam uma interpretação ampla do conceito de renda, a saber:

⇒ Lei nº.5.172/66 (Código Tributário Nacional, modificado pela Lei Complementar nº 101/2004)

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

§1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (grifamos e destacamos)

O parágrafo primeiro diz respeito também à elisão fiscal, porquanto define o fato gerador do imposto de renda em geral. Não há, porém, muita novidade neste dispositivo legal, pois se trata de um texto muito semelhante ao do §4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 (imposto de renda das pessoas físicas), bem como do art. 51 da Lei nº 7.450/85 (imposto de renda na fonte sobre aplicações financeiras).

⇒ Lei nº.7.450/85 (Imposto de Renda – incidência)

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

Por esse dispositivo, para fins de incidência do Imposto de Renda (IR), todos os ganhos e rendimentos de capital seriam tributáveis, independentemente da denominação que se dê ao ingresso da receita. Bastaria, portanto, que esses resultados financeiros de bens de capital existissem, pouco importando se o instrumento jurídico utilizado fosse legítimo, porém, estranho ao tipo legal tributário, pois valeriam os efeitos do negócio ou do ato jurídico praticado se fosse idêntico ao modelo legal próprio. O objetivo claro do referido dispositivo legal era o de inibir o planejamento tributário.

Sobre referido preceito legal, Ives Gandra da Silva Martins tece pesadas críticas, tachando-o de inútil. Senão, vejamos:

O artigo 51 da Lei 7.450/85, de início, apresenta hipótese geral a depender de regulação, que, por ser de direito tributário, só poderia ser feita por outra lei.

Se o artigo 51, veiculando princípio genérico, depende de legislação específica para ganhar eficácia, à nitidez, é um artigo programático. Os dispositivos programáticos, todavia, podem ser plasmados no texto constitucional ou, no máximo, enquanto meramente explicativos do texto supremo, na lei complementar. Jamais, na lei ordinária.

Se uma lei ordinária programática depende de outra lei ordinária para ganhar vida, é como se nunca tivesse existido, visto que a força da aplicação de seu programa decorreria da segunda lei que lhe deu eficácia e não da força de sua exteriorização. Ora, por serem veículos do mesmo nível, à evidência, a segunda lei poderia nascer independentemente da primeira, cuja eficácia é, portanto, nula.

Se o artigo 51 pretende, pois, ser apenas princípio programático, sua inocuidade é inequívoca, posto que não cria nada de impositivo, bem no concernente ao direito privado, que continuaria obrigando nos limites de suas forças, sendo despidendo o novo comando, nem no direito futuro, que para surgir precisaria de novo comando.

Se, todavia, não se admitir o artigo 51 como inútil princípio programático ordinário, mas como comando impositivo ordinário, esbarrar-se-á nos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal, na medida em que a sua excessiva generalização tornaria inútil toda a legislação existente, visto que a todas as hipóteses legais definidas em seus variados aspectos (temporal, material, espacial e pessoal) acrescentar-se-ia uma hipótese genérica, abrangendo todas as reguladas e aquelas não reguladas e mesmo possíveis hipóteses desconhecidas à época de sua elaboração.

Por abranger todas hipóteses, ou o comando genérico se tornaria inútil ou tornaria inúteis os demais.

Ocorre, todavia, que falta à hipótese do artigo 51 os elementos quantitativo e qualitativo da imposição, razão pela qual, mesmo que se pretendesse aplicá-lo, a insuficiência do perfil conformado o tornaria inviável.

Se não é, portanto, comando auto-aplicável e se o sistema jurídico tributário não comporta delegação de atribuições para o imposto sobre a renda, não podendo haver princípios programáticos em legislação ordinária, à nitidez, evidência é um artigo inútil.⁹¹

⇒ Lei n.º 7.713/88 (Imposto de Renda – incidência)

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§4º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (grifamos e destacamos)

Em razão da abrangência e generalidade, esse dispositivo utiliza a analogia como base de integração e aplicação no sistema jurídico brasileiro.

⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n.º 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123-124.

Com efeito, todos os três dispositivos supramencionados (art. 43, §1º, da Lei nº 5.172/66; art. 3º, §4º da Lei nº 7.713/88; art. 51 da Lei nº 7.450/85) tratam do fato gerador do imposto de renda. Nos três casos o intuito do legislador foi modificar a estrutura jurídica do referido imposto. Tomando-se a classificação de Alberto Xavier dos fatos geradores em funcionais e estruturais, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que o objetivo das regras legais em comento é

[...] o de qualificar o fato gerador do imposto de renda como funcional, ao invés de estrutural, ou seja, fato gerador que se constrói e se interpreta pelo efeito ou resultado que é visado pela norma de incidência, e que se constitui no núcleo da respectiva hipótese de incidência – no caso do imposto de renda, o acréscimo patrimonial -, e não pela estrutura jurídica em que se apóia como a fonte produtora do referido efeito ou resultado.⁹²

Em suma, devem ser interpretados os referidos dispositivos legais de forma a definir os contornos do campo de incidência do imposto de renda; ou seja, os limites da incidência deste imposto independem da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. O intuito do legislador foi ampliar o máximo possível a hipótese de incidência desse imposto federal, evitando assim a elusão fiscal.

⇒ Lei nº.9.311/96 (Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF)

Art. 2º

VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la. (grifos e destaques nossos)

O legislador pretendeu, pelo referido dispositivo, ampliar o aspecto material da hipótese de incidência da CPMF para qualquer outra espécie de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza

⁹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 248.

financeira, que produzam os mesmos efeitos das hipóteses tipificadas nos incisos anteriores.

Ademais, outra hipótese de norma de prevenção à elusão é encontrada no artigo 17 do mesmo diploma legal, ao prescrever que somente será permitido único endosso nos cheques pagáveis no País. Inibe-se, assim, a elusão, pois se exige que o cheque deva ser apresentado para compensação, logo após o primeiro endosso.

⇒ Lei nº 9.249/95 (Imposto de Renda – Pessoa Jurídica)

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (destacamos).

Com o citado dispositivo legal, o Brasil adota o *princípio da universalidade* para as rendas das pessoas jurídicas. A partir daí, o legislador pretendeu controlar os casos de elusão e evasão fiscais internacionais, combatendo assim os chamados “paraisos fiscais”, ou seja, países com tributação mais favorecida, que proporcionam benefícios fiscais às pessoas que neles investem recursos financeiros.

⇒ Lei nº 9.430/96 (Legislação tributária federal – preços de transferência)

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes (destacamos).

O dispositivo legal acima foi incorporado no Direito brasileiro com base no princípio *arm's length*, que prevalece na temática dos preços de transferência, e que foi proclamado pela Convenção-Modelo da Organização dos Estados Americanos – OEA. O princípio em comento significa que o controle fiscal dos preços de transferência (*transfer pricing*) sobre atos de importação e exportação acontece por meio de um método de busca do preço médio (preço de referência), cujo resultado pode ensejar a retificação do preço sobre os atos de pagamento fixados em valores

divergentes daqueles que seriam formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre concorrência.

Ademais, o artigo 24 do diploma legal há pouco mencionado definiu os chamados "países de tributação favorecida", no intuito de efetivar um controle de preços de transferência.

⇒ Lei nº.9.532/97 (Legislação tributária federal – Imposto de Renda)

Art. 1º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladoras ou coligadas serão adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro no ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§3º. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para controladora ou coligada no Brasil (grifo e destaque nosso).

A introdução da norma em comento é reflexo do fato de se haver adotado a tributação da renda mundial pelo Brasil. A finalidade do referido dispositivo é de evitar que o lucro obtido no Exterior não seja mantido indefinidamente indisponibilizado, enquanto estiver em empresa controladora ou coligada no Brasil. Do contrário, o lucro nunca ficaria sujeito à tributação.

Outra questão levantada no mesmo dispositivo legal é se o empréstimo poderia ser equiparado à disponibilização de lucro ou à própria distribuição. Em relação a esse fato, João Dácio Rolim tece os seguintes comentários:

Nos termos do art. 109 do CTN, poderia se a disponibilização do lucro não fosse fato gerador do Imposto sobre a Renda e o empréstimo não fosse fato gerador do Imposto sobre Operações de Crédito, uma vez que o art. 100 do CTN veda expressamente que a lei tributária altere conceitos utilizados pela Constituição para delimitar a competência tributária. Não sendo possível tal equiparação, o meio utilizado foi proibir a dedução dos juros do empréstimo, ainda que seja uma despesa necessária à atividade da empresa no Brasil. Ora, para se justificar a restrição à dedução de despesa, o motivo tem de ser mais do que razoável, sob pena de ser violado o conceito de renda. Se o motivo da restrição é evitar o comportamento elisivo do contribuinte, a injustificada indisponibilização de lucro no exterior, sem assim talvez nunca pagar o imposto no Brasil (e com razão, porque não terá praticado o fato gerador), mas que tratando-se de empresas sob o mesmo controle e de operações internacionais envolvendo conflitos de jurisdição, sendo uma delas de tributação mais favorecida, a norma antielisiva específica neste caso poderia ser justificável ainda somente se tivesse em vista de um comportamento sem justificativa econômica do contribuinte, uma vez que o

que se grava com o Imposto de Renda na hipótese é essencialmente um lucro decorrente de atividade negocial. Portanto, havendo uma justificativa econômica para o empréstimo internacional de sua controlada sem disponibilização de lucro, a norma restritiva será inaplicável e poder-se-ia prescindir da verificação da razão econômica, se não se tratar de jurisdição mais favorecida, sendo a restrição da dedução da despesa ilegítima perante o conceito de lucro tributável.⁹³

Em face das normas de prevenção à elusão citadas no Direito brasileiro, vemos que chegar à conclusão de que não há óbice algum no ordenamento jurídico a tais normas. Partindo da premissa de que seja perfeitamente lícito o planejamento tributário (ou elisão tributária) praticado pelos cidadãos, na mais pura expressão de sua autonomia patrimonial e liberdade empresarial; por outro lado, figura-se igualmente legítima a pretensão do Estado em reagir frente ao planejamento tributário.

Entendemos, no entanto, que a única forma possível de o Poder Público Tributante exercer a sua soberania é se o fizer dentro dos limites legais, ou seja, exercendo a sua competência tributária, dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar, e procurando corrigir as "imperfeições" do Sistema Tributário Nacional.

Diante da conclusão aqui exposta, qual seja, da constitucionalidade das normas preventivas de elusão, é mister analisar o seguinte questionamento: é legítimo e lícito o combate ao planejamento fiscal com base numa norma geral antielusiva? Tal dispositivo normativo pode conviver dentro do ordenamento jurídico brasileiro?

3.3 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

Tem-se discutido bastante na doutrina a respeito da norma geral antielusiva, cujo objetivo é o de desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitos praticados no intuito de o particular eximir-se da tributação ou reduzi-la a patamares menos onerosos.

Há muito tempo, no Brasil, vinha-se ensaiando uma norma geral antielusiva. Até então, a legislação pátria somente continha alguns dispositivos específicos esparsos. Em 10 de janeiro de 2001, entrou em vigor a Lei

⁹³ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 248-249.

Complementar n° 104, que alterou o Código Tributário Nacional, acrescentando um parágrafo único ao artigo 116, prescrevendo:

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.

Inicialmente, é preciso situar o parágrafo em comento no artigo do CTN a qual está vinculado. Pois bem, assim dispõe o artigo 116 retrocitado:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Desta feita, o Código Tributário Nacional estabelece duas situações distintas: (i) nas *situações de fato*, estas não foram objeto de disciplina jurídica específica e, por isso, não constituíram uma categoria ou instituto jurídico; (ii) nas *situações jurídicas*, estas estão definidas em lei, com significado especificamente atribuído pela lei.

O parágrafo único do dispositivo legal mencionado, vinculado que está ao *caput* do artigo 116, significa que o legislador pode definir a hipótese de incidência tributária tanto com base numa situação de fato como numa situação jurídica, sendo a elusão fiscal também uma questão a ser resolvida pelo legislador ordinário. Assim resume o assunto em tela Hugo de Brito Machado, ao tratar a elusão como um problema do legislador:

O art. 116 do Código Tributário Nacional, ao definir o momento no qual se deve considerar consumado o fato gerador do tributo, deixa claro que o legislador pode definir a hipótese de incidência reportando-se a situação de fato, ou a situação jurídica, e isto tem grande relevo na demonstração da tese que sustentamos, segundo a qual a questão da elusão fiscal deve ser colocada, antes de tudo, no plano da atividade legislativa, e não como uma questão de interpretação pura e simplesmente.

A leitura atenta do art. 116, do Código Tributário Nacional, demonstra que a questão da elusão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao definir a hipótese de incidência dos tributos. Se define a hipótese de incidência tributária como uma situação de fato afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielusão possa resolver. O aplicador da lei tributária, neste caso, deve perquirir

simplesmente a respeito da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir, o tributo.

Entretanto, se o legislador define a hipótese de incidência de um tributo como situação jurídica, caso no qual a norma antielisão poderia ser aplicada, está editando uma norma de incidência tributária que não poderá ser alterada pelo intérprete, seja qual for o elemento de interpretação que utilize. Nem pode a omissão dessa norma ser suprida mediante integração analógica, como acima demonstrado, a não ser que se admita amesquinamento do princípio constitucional da legalidade tributária.⁹⁴

Estabelecidas essas premissas, é possível fazer uma abordagem com o escopo de discernir a natureza jurídica do preceito legal inserto no parágrafo único do artigo 116 do CTN. O conteúdo da norma insere-se no campo material, formal ou processual? Para esclarecer tal pergunta, James Marins apresenta três diferentes espécies de regras jurídicas, a saber:

- i) regra formal ou de estrutura (ou regra de competência administrativa): faculta-se à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos;
- ii) regra material: o contribuinte que praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração desses atos;
- iii) regra de aplicabilidade normativa (regra de instituição e regulamentação): somente com a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.⁹⁵

Desta feita, segundo a tese do jurista paranaense, a qual acolho, o dispositivo normativo em comento apresenta as três faces a um só tempo: as regras formal, material e de aplicabilidade normativa.

A regra de competência formal está adstrita à primeira parte da norma, ao delimitar a faculdade que a autoridade administrativa tem de desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Este texto, em verdade, amplia a competência da Administração Fazendária que antes era restrita à ação fiscalizatória e declaratória, acrescentado esse poder-dever de desconsideração de atos de natureza privada praticado pelo particular.

A regra material prescreve condutas ao contribuinte, ou seja, prevê hipóteses de comportamento do particular às quais atribui implicações administrativas e materiais de natureza tributária.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 62.

⁹⁵ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p.52.

Sob o prisma procedimental, a terceira parte do dispositivo descreve apenas uma regra de observância dos procedimentos de aplicação normativa a serem estabelecidos em lei ordinária. É uma regra de regulamentação da norma em comento, mas que não se remete às garantias processuais inerentes ao devido processo legal (contraditório e ampla defesa), portanto não é uma regra processual.

Analisada a natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, é necessário e oportuno entender o conteúdo e o objetivo da norma em comento. As opiniões doutrinárias são as mais diferentes possíveis, e, em razão desta diversidade, propugnamos em trazer as mais importantes.

Parte da doutrina afirma que a LC n° 104/2001 não trouxe, propriamente, para o texto do Código Tributário Nacional uma 'norma geral antielisão', mas uma 'norma geral antievasão'. Isto porque procura evitar a evasão ou sonegação fiscal, mediante atos dolosos, fraudulentos ou simulados praticados pelo contribuinte. Pactua dessa linha de raciocínio Vittorio Cassone:

Pelo que se extrai da norma em exame (Parágrafo único do art. 116, CTN), não nos parece correta a denominação que a doutrina vem atribuindo à LC 104 – de 'norma antielisão'.

É, propriamente, 'norma antievasão fiscal', ou seja, uma norma que procura coibir a evasão fiscal, nas suas múltiplas espécies (abuso de forma, abuso de direito, sonegação, simulação), decorrentes da expressão 'dissimular' – que tem sentido genérico e que abrange as duas hipóteses descritas na norma, em face da alternativa 'ou'.⁹⁶

Chega às mesmas conclusões Gabriel Lacerda Troianelli, *in verbis*:

O legislador, no Projeto de Lei Complementar n° 77/1999, pretendeu, introduzindo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, criar uma norma geral antielisão.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não instituiu norma geral antielisão, mas norma geral antievasão, limitando o exercício dos poderes administrativos de combate à evasão até que os procedimentos para tal atividade venham a ser estabelecidos em lei ordinária.⁹⁷

Tal escopo fica evidente pela própria exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar n° 77, de 1999, que se tornou a Lei

⁹⁶ CASSONE, Vittorio. *Norma Antievasão Fiscal: LC n° 104/2001*. Repertório IOB de Jurisprudência, Quinzena de maio de 2001, n° 10/2001, Caderno 1, p. 282.

⁹⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 102.

Complementar nº 104, de 2001, subscrito pelo Ministro da Fazenda. Vejamos o comentário do dispositivo em apreço:

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 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.⁹⁸

Logo é possível inferir que a “suposta” dissimulação do fato gerador ou dos elementos da obrigação tributária seria o ato praticado pelo contribuinte com abuso de forma ou de direito. Na mesma esteira de pensamento, segue Edmar Oliveira Andrade Filho:

De acordo com o enunciado acima, a vontade do legislador era conferir poderes à autoridade tributária para coibir práticas elisivas levadas a termo com abuso de direito ou abuso de forma. O texto aprovado, todavia, não faz expressa referência a abuso e, portanto, não diz em que “abuso de direito” consiste, mas prevê que a autoridade tributária 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. Logo, é crível supor que será abusivo todo ato ou negócio jurídico que implique dissimulação do fato gerador ou elementos da obrigação tributária.⁹⁹

Acresça-se a isto a justificativa para inclusão da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro inserta no relatório do projeto na Câmara, do então deputado Antonio Cambraia, do qual se extrai o seguinte trecho:

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 da 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.¹⁰⁰

⁹⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27.

⁹⁹ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Planejamento tributário e ato dissimulado*. Artigo disponível na página eletrônica: http://www.tributarista.org.br/content/estudos/pt%20e%20ato_dissimulado.html. Acesso em 31.07.2004.

¹⁰⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Ob. cit.*, p. 27-28.

Portanto, fica cristalina a finalidade da Câmara dos Deputados na instituição do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, qual seja, a inserção de uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro. Nisso não há mais dúvidas. A questão, no entanto, não é o *nome in juris* com o qual foi batizada a norma em tela, mas a sua real natureza jurídica. Será ela uma norma de combate à elisão fiscal (planejamento tributário)?

Certamente, o intuito do legislador fora o de combater os “alegados” efeitos danosos do planejamento tributário praticado pelas empresas no País, que estavam causando profundas lesões ao Erário. Desta feita, indagamos se o instituto jurídico criado está apto a cumprir a função para a qual fora designado. Eis o cerne de toda a questão.

Acreditamos, de outro modo, que a cláusula geral (*Generalklauseln*) em comento se trata de uma norma geral antielusiva, pois o intuito do legislador foi de conceder poderes à autoridade fiscal de desconsiderar atos e negócios jurídicos, a princípio válidos, mas cujo conteúdo não lhes é correlato, e ainda violadores indiretos da lei, por terem fins exclusivamente fiscais.

A despeito, no entanto, do *nome in juris* adotado – se a norma é antielisiva, antievasiva ou antielusiva – devemos analisar o preceito legal em apreço. Percebemos, com efeito, que o objetivo do legislador foi inibir a prática de atos dissimuladores para fins de tributação. Precisamos, portanto, definir o alcance das expressões utilizadas no supracitado dispositivo.

Inicialmente, deve-se entender o alcance da expressão “a autoridade administrativa poderá desconsiderar...”. Qual será a autoridade administrativa? De que forma será este procedimento de desconsideração?

A autoridade administrativa, no caso, deve ser um servidor público que desempenhe um cargo cuja competência contenha designação expressa e própria para tal procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Enfim, a autoridade administrativa deve ser aquela competente, no âmbito da Administração Pública Fazendária, para praticar atos de tal importância e magnitude. A competência desta autoridade deve estar fixada de forma clara. Não se pode deixar tal função a cargo de todo e qualquer agente fiscal, pois desta forma se fugiria ao controle da situação.

Em vários dispositivos do Código Tributário Nacional e da legislação tributária federal faz-se referência à expressão “autoridade administrativa”, sem que

haja uma correta explicação ou definição sobre seu conteúdo. É certo que no âmbito administrativo há autoridades que atuam na função fiscalizadora e outros na função julgadora. Para James Marins, o ato de desconconsideração é competência da autoridade administrativa específica e não da autoridade julgadora:

Houve-se, por bem, destarte, a MP nº 66/2002 ao indicar em seu art. 15 que a desconconsideração deverá ser realizada pela autoridade que tenha determinado a instauração de procedimento de fiscalização e não por autoridade julgadora. Esse critério assentou-se apropriadamente na atual estrutura funcional da Secretaria da Receita Federal e manteve a decisão no patamar fiscalizatório, de modo a promover acertadamente a distinção entre a dimensão dinâmica e a dimensão crítica, mas sem sobre-responsabilizar o Auditor-Fiscal que vai a campo (o agente lançador), a quem cumprirá tão-somente representar à autoridade competente que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Embora o Auditor-Fiscal não tenha recebido competência para pronunciar a desconconsideração a representação de que trata o art. 16 assume elevado valor técnico ao lado do próprio despacho de desconconsideração [...].

Logo, não acreditamos que possa haver dúvida quanto ao significado da dicção "autoridade administrativa" presente no parágrafo único do art. 116 do CTN. Nem poderia ser diferente pois atribuir-se essa competência a órgãos julgadores administrativos representaria autêntica subversão lógica no encadeamento do sistema procedimento-processo administrativo-tributário.¹⁰¹

Assim também entendemos, pois nem a autoridade julgadora (cuja competência está jungida à atividade de apreciação e julgamento de conflitos tributários entre contribuinte e a Fazenda Pública) e nem o auditor fiscal (cuja competência está restrita à atividade de fiscalização e lançamento) tem competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Somente, no entanto, a autoridade competente que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal poderá promover o aludido procedimento, mas que servirá apenas de fundamentação *a posteriori* para ingresso da pertinente ação declaratória de nulidade do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Para Vittorio Cassone, o poder da autoridade administrativa de desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimulados sempre existiu:

É mais do que evidente que a autoridade administrativa poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico, se dissimulados. Pode agora, com esta nova norma, e podia antes, pois, nessa tarefa, é ela investida do poder (art. 2º, CF), e no dever (de constituir o crédito tributário – art. 142, CTN), sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, par. Único, CTN). Esse poder-dever existe independentemente da LC nº 104, porquanto os arts. 118, 123, 142, 147, 148, 149 e 150, § 4º, todos do CTN, autorizam a

¹⁰¹ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 74-75.

autoridade administrativa a efetuar (ou rever) o lançamento de ofício, nas hipóteses de falsidade, erro, omissão, dolo, fraude, simulação.¹⁰²

Concordamos com Vittorio Cassone no que tange à tarefa da autoridade administrativa na fiscalização das situações ocorridas no âmbito dos contribuintes. Em verdade, é poder-dever da Administração Pública praticar tais atos. Agora, daí a dizer que o poder-dever da autoridade administrativa de efetuar ou rever lançamento de ofício abrange a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos “supostamente dissimulados” vai uma diferença muito grande.

É inadmissível o alargamento de poderes da administração pela norma geral antielisiva. Esta tentativa de reforço aos poderes da Administração Tributária colide com o princípio da legalidade, que tem como um dos corolários o princípio da tipicidade, ou seja, a exigência de tributo somente pode advir de um tipo legal fechado (cerrado). Somente a situação específica em lei faz nascer a obrigação de pagar tributo. Uma norma que atribua competência ao fisco para desqualificar as condutas praticadas pelo particular a fim de incluí-lo no perfil de contribuinte de determinado tributo fere de forma mortal a noção de Estado Democrático de Direito.

A norma geral antielisiva transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador para cada caso específico. A toda evidência, concede poderes à autoridade administrativa de aplicar, não a lei votada e aprovada no Congresso Nacional, mas aquela que escolher, que bem entender melhor para o fisco.

Ademais, a norma em comento fere outra cláusula pétrea: o art. 60, §4º, inciso II, da Constituição Federal. A norma geral antielisiva, ao alargar os poderes da autoridade administrativa, fere também o princípio da separação de poderes, pois autoriza o agente fiscal a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher dispositivo legal que resulte mais oneroso para o contribuinte, sob a argumentação de que este pretendeu utilizar-se da lei para pagar menos tributo ou não pagá-lo de qualquer jeito. Ora, há intromissão clara do Poder Executivo no âmbito do Poder Legislativo, ao conceder poderes às autoridades fazendárias de aplicar as hipóteses impositivas de tributos de acordo com sua intenção, como se legisladores fossem.

¹⁰² CASSONE, Vittorio. *Norma Antievasão Fiscal: LC n° 104/2001*. Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª Quinzena de maio de 2001, n° 10/2001, Caderno 1, p. 281.

Não menos importante é a correta interpretação do vocábulo “desconsideração”. Até que ponto iria esse poder administrativo desconsiderar um negócio dito simulado? Qual a natureza jurídica dessa desconsideração?

Antes de mais nada, há que se examinar os efeitos do negócio simulado em relação às partes e ao fisco. No âmbito do Direito Contratual, as normas de novo sistema de Direito Privado preconizam a nulidade do negócio viciado por simulação. Logo, o fisco – sendo terceiro nessa relação jurídica dos contraentes – deverá requerer a declaração de nulidade do referido negócio simulado.

Mesmo que a ação judicial tenha efeitos meramente declaratórios, pois a nulidade é absoluta – não se podem conceber tamanhos poderes de “desconsideração” às autoridades da Administração Pública. É inegável o interesse do fisco na anulação do negócio jurídico simulado, mas o procedimento correto preconizado pelo ordenamento jurídico requer que tal análise passe pelo crivo do Poder Judiciário. Não existe maneira de o parágrafo único do art. 116 do CTN burlar tal garantia fundamental da necessidade de apreciação judicial.

Para a compreensão da “cláusula antielisiva”, James Marins examina conteúdo do ato administrativo de desconsideração. Assevera que há três possibilidades: (i) “o pronunciamento de desconsideração desconstitui o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte”; (ii) “o pronunciamento de desconsideração declara a obrigação tributária”; (iii) “o pronunciamento de desconsideração constitui a obrigação tributária”.¹⁰³ Conclui Marins que o ato de desconsideração tem eficácia desconstitutiva, para fins estritamente tributário-administrativos. Referida norma antielisiva não tem conteúdo declaratório ou constitutivo da obrigação tributária, mas apenas eficácia constitutiva negativa do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Segundo o jurista paranaense, a desconsideração não tem efeito declaratório, pois a obrigação tributária ainda não nasceu, em razão da prática do ato ou negócio jurídico. A desconstituição é fenômeno interno à Administração Fazendária, e que somente por ela se permite a constituição de nova relação jurídica. Até então, não se pode falar em existência de relação tributária, antes da desconsideração, porquanto esta se tornaria despicienda. A desconsideração é um ato administrativo desconstitutivo, e por isso não produz por si só o nascimento da

¹⁰³ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69.

obrigação tributária. Em suma, afirma que “o despacho de desconconsideração não é ‘fato gerador’ da obrigação tributária, mas mero antecedente lógico de outro ato administrativo que é o lançamento”.¹⁰⁴

De acordo com Alberto Xavier, o sentido da expressão ‘desconconsideração’ inserta no dispositivo legal em comento “consiste na declaração unilateral de inoponibilidade do ato ou negócio simulado em relação ao Fisco”.¹⁰⁵

A desconconsideração do negócio jurídico simulado deve ser fundamentada. O dever de fundamentação é pressuposto dos princípios da ampla defesa e do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário. A Constituição Federal, ao estabelecer tal garantia constitucional (“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos causados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”) no inciso LV do art. 5º, reconheceu a necessidade de fundamentação das decisões administrativas e judiciais. Logo, somente com a devida fundamentação, preservar-se-ão os princípios constitucionais supracitados.

Com efeito, o exercício dos direitos constitucionais dos cidadãos de poderem compreender e impugnar as decisões administrativas só será possível com a externalização das razões que levaram a Administração Pública à tomada da decisão de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos. A fundamentação é fator crucial na implementação dessas garantias constitucionais dos cidadãos. Exige-se, desta feita, que a decisão e sua fundamentação sejam contemporâneas, porque a ausência de continuidade acarretaria também um prejuízo ao direito de ampla defesa e contraditório do particular-administrado.

Impõe-se, agora, entender o significado do vocábulo “dissimulação”. O que é dissimular? Quando o administrado-contribuinte pratica atos dissimuladores?

No léxico, dissimular é ocultar ou encobrir com astúcia, disfarçar, não dar a perceber, fingir, simular, atenuar o efeito de, tornar pouco sensível ou notável, proceder com fingimento, hipocrisia, ocultar-se, esconder-se.¹⁰⁶ Em linguagem jurídica, a dissimulação ocorre quando alguém disfarça, artificialmente, a vontade real.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 70.

¹⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antieliva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70.

¹⁰⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 599.

Para João Dácio Rolim, o conceito de dissimulação deve se basear nas concepções de abuso de direito, senão vejamos:

De acordo com a jurisprudência do Conselho de Estado da França esta mesma expressão constante de lei foi entendida com o significado de duas concepções de abuso de direito: a da falsa aparência jurídica (mais estrita no sentido próximo de simulação) e da intenção elisiva exclusiva (mais ampla, mesmo não havendo simulação), sendo nítida a inspiração do legislador brasileiro no modelo francês e não no alemão.¹⁰⁷

O negócio jurídico praticado pelo particular cuja finalidade é dissimular a ocorrência de quaisquer dos elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária é nulo, de acordo com o art. 167 do Novo Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. A simulação é definida, assim, no parágrafo primeiro do citado dispositivo legal:

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O ato simulado é nulo, em face de dispositivo legal, e não decorrente da vontade de uma autoridade administrativa. Nota-se, destarte, mesmo que um ato ilícito praticado mediante negócio indireto não se equipare a um negócio jurídico simulado, a aplicação da norma geral antielisiva (ou antievasiva) do parágrafo único do artigo 116 do CTN consiste numa exacerbação de poderes não permitidos no ordenamento jurídico brasileiro, mormente em face da Constituição Federal de 1988.

Adotar a teoria do abuso de direito – tanto justificada na falta de propósito de negócio como no abuso de forma – seria conferir poderes exacerbados à Administração Pública. O agente fiscal competente para desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitos dos particulares recebeu poderes desproporcionais ao fim almejado pelo Governo Federal e, também, pela sociedade, qual seja, o combate à sonegação fiscal. É sabido que todas as esferas governamentais (federal, estadual e municipal) desejam mais recursos para gerenciar a máquina administrativa, pagar servidores, implementar obras e projetos sociais, dentre outros; todavia, tal conduta

¹⁰⁷ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p.133.

não pode descambar para atitudes descabidas (quicá, ilegais e inconstitucionais) por parte de administradores públicos no intuito único de alimentar a insaciável fome arrecadadora pública.

Atentos à possibilidade de o agente fiscal praticar atos arbitrários, podendo formar seu próprio juízo subjetivo em detrimento do particular, Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel já alertaram para essa ilegalidade, *in verbis*:

Por tal razão, a generalidade de norma tendente a coibir abusos do contribuinte, muito embora concordemos que abusos devam ser banidos, não seria uma virtude. Ao contrário, uma ponderação justa quanto ao caso concreto requer inflexibilidade da norma como um limite a atos arbitrários. Nossa crítica, portanto, a uma norma geral antielisão, é no sentido de que a mesma conferiria ao agente ampla liberdade de considerar a finalidade das operações realizadas pelos contribuintes inconscientemente, através da especulação.¹⁰⁸

E continuam, salientando que a linha entre a lei e a arbitrariedade é muito tênue:

O debate é importante, uma vez que se concentra no limite e no alcance dos valores protegidos pela Lei Suprema. Mas deve-se lembrar que tais valores apenas restarão intocados com a análise da situação concreta, e não com a desconsideração das condutas que objetivem apenas a economia fiscal. Haverá casos em que operações realizadas exclusivamente com o fim de economia tributária não configuram abuso, podendo, sim, existir outras operações, de idêntica finalidade, totalmente abusivas.¹⁰⁹

Deve-se, portanto, ter em mente o fato de que há situações jurídicas distintas: (i) *Primus*, atos e negócios jurídicos lícitos, que devem como tal ser tratados; (ii) *Secundus*, atos e negócios jurídicos simulados, que devem ser rejeitados pelo ordenamento jurídico – como são pelo Novo Código Civil – pela Administração Pública – por meio de normas específicas que combatam a sonegação fiscal – e por toda a sociedade brasileira – pela rejeição a pessoas físicas e jurídicas que pratiquem tal conduta ilícita.

Para muitos, há uma confusão entre tais atos jurídicos (os indiretos, para evitar ou reduzir a carga tributária, e os simulados, para enganar e dissimular a

¹⁰⁸ CARVALHO, Fábio Junqueira de; e MURGEL, Maria Inês. Da Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos pela Autoridade Administrativa. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 78-79.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 79.

ocorrência do fato jurídico tributário), porém eles são distintos. A linha que os separa é justamente a da licitude. Enquanto os primeiros situam-se no campo do lícito, fazendo parte do planejamento tributário – atuação esta albergada pelo ordenamento jurídico pátrio – os outros situam-se no campo do ilícito, constituindo-se numa conduta dolosa do contribuinte que deseja sonegar do fisco. Tem-se, portanto, por óbvio que tais condutas não devem ser tratadas igualmente pela legislação tributária.

Daí poder-se inferir que a dissimulação constante do parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser encarada sempre como um ato ilícito. O contribuinte dissimula quando oculta ou encobre um negócio por ele praticado, sendo este um fato jurídico tributário. Escondendo astuciosamente um ato seu que incorreria, normalmente, na hipótese de incidência de um dado tributo, este contribuinte estará praticando um ato dissimulador, portanto, dentro do campo da ilicitude. Entender desta maneira é afirmar que a “elisão é permitida pela legislação, e a ela não se aplica o parágrafo único do artigo 116”, conforme preleciona Maria Rita Ferragut.¹¹⁰

Quando, entretanto, este mesmo contribuinte, utiliza-se de um planejamento tributário bem elaborado, sem incorrer na prática de qualquer fingimento ou simulação, mostrando a intenção de seus negócios de forma clara e evidente, não há por que acusá-lo de dissimulação. O fisco nada pode fazer contra este contribuinte, pois estará ele dentro do campo da licitude.

Ocorre de forma lícita porque o planejamento tributário consiste na eliminação ou redução do tributo, ou no seu diferimento, sempre dentro de uma segurança razoável, ou seja, dentro dos parâmetros licitamente possíveis de interpretação da norma. Enquanto o contribuinte praticar atos jurídicos que estejam insertos no tipo tributário cerrado estará longe da ação criminosa e dentro do planejamento tributário.

O correto alcance da norma geral antielisiva deve cingir-se ao exame semântico do núcleo das expressões nela contidas. A interpretação deste preceito legal deve coadunar-se com os princípios constitucionais, devendo o intérprete separar os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte de forma lícita dos praticados de forma ilícita. Eis o cerne da aplicação da norma geral antielisiva.

¹¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 67, São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-124.

Por fim, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é incompatível com o §1º do artigo 108 do mesmo diploma legal. A doutrina da interpretação econômica utiliza como um dos subsídios o emprego da analogia, técnica esta inviável em face do dispositivo há pouco mencionado. Segue o mesmo pensamento Gabriel Lacerda Troianelli:

Demonstrada a incompatibilidade entre o §1º do artigo 108 e o parágrafo único do artigo 116, não se deve supor que este último tenha revogado tacitamente aquele.

Em primeiro, porque 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.

Em segundo, porque, desde a Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998, "quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições revogadas." (artigo 9º). Ora, tendo a Lei Complementar nº 104/2001 introduzido o parágrafo único do artigo 116 no Código Tributário Nacional, norma esta que se revela ineficaz em face do §1º do artigo 108, necessária seria a cláusula de revogação deste último, não se podendo presumir a sua revogação tácita.

Logo, ainda que se pretenda vislumbrar no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional uma norma geral antielisão, queda esta ineficaz até que seja revogado o §1º do artigo 108 do mesmo diploma legal.
111

Assim, ainda que a intenção do legislador tenha sido criar uma norma geral antielisão, tal objetivo jamais poderia ser atingido sem a revogação do §1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional, que preconiza a impossibilidade de exigência de tributo não previsto em lei com emprego da analogia.

Em suma, temos que as normas gerais antielusivas, a exemplo do dispositivo legal do parágrafo único do artigo 116 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001, guardam acolhida no ordenamento jurídico brasileiro para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com intuitos exclusivamente fiscais, apenas nos casos de fraude à lei, simulação e dolo. Ir além dessas hipóteses significa ferir letalmente alguns princípios constitucionais tributários que veremos a seguir, além do que a regulamentação de tal procedimento deve ainda guardar consonância com postulados fundamentais do Estado Democrático de Direito, como veremos mais adiante.

¹¹¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p.102.

3.4 A primeira tentativa de regulamentação da norma antielisiva – Medida Provisória nº.66/2002

A primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional veio com a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, nos artigos 13 a 19 – “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão”.

Apesar de aparentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN se tratar de uma norma geral antievasiva – e não antielisiva – ainda assim, parece que o Poder Executivo pretendeu regulamentar algo que não lhe cabia, atropelando os limites legais e constitucionais, e extrapolando sua competência regulamentadora. Da mesma forma conclui Gabriel Lacerda Troianelli:

Muito embora o Poder Executivo tenha, na Medida Provisória nº 66/02, buscado suprir a lacuna do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, é muito provável que não tenha logrado êxito, já que o artigo 14, que define o que deve ser entendido por falta de propósito negocial e abuso de forma, é de legalidade e constitucionalidade bastante duvidosa, na medida em que extrapola a autorização contida no parágrafo único do artigo 116 para dispor sobre “procedimentos”, bem como invade campo reservado pelo artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, à lei complementar, uma vez que dispõe, em linhas gerais, sobre o fato gerador da obrigação tributária.¹¹²

Em verdade, para Maria Rita Ferragut, a MP nº 66/2002 não regulamentou o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, pois o primeiro veículo normativo está cuidando de elisão fiscal, enquanto o segundo dispositivo normativo está tratando de evasão fiscal.¹¹³

De qualquer modo, sendo ou não a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, vale analisar alguns aspectos da MP 66/2002, ainda que perfunctoriamente.

A referida medida provisória estabeleceu um rito próprio, de natureza inquisitória, com o fito de desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado pelo

¹¹² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Medida Provisória 66/2002 e o Procedimento de Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico. *Processo Administrativo Fiscal*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, 6. vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 36.

¹¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Os Planejamentos Fiscais em face da Norma Geral Antielisão Constante da Medida Provisória nº 66/2002: Inconstitucionalidades e Procedimento Administrativo de Desconstituição de Atos e Negócios Jurídicos. *Processo Administrativo Fiscal*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, 6. vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 101-102.

contribuinte e, por conseguinte, praticar o ato de lançamento do tributo entendido como devido. O *iter* procedimental era formado pelos seguintes elementos, nesta ordem: a) início do procedimento de fiscalização, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, emitido pela autoridade competente (coordenador, superintendente, delegado ou inspetor); b) notificação prévia ao contribuinte; c) relatório de descon sideração do auditor fiscal; c) notificação ao contribuinte do mencionado relatório e oportunidade para sua manifestação; d) representação de descon sideração pelo auditor fiscal; e) despacho de descon sideração/requalificação por parte da autoridade administrativa que tenha emitido o MPF; f) ato de lançamento do auditor fiscal; g) auto de infração; h) impugnação administrativa do contribuinte; j) processo administrativo nos termos do Decreto nº 70.235/72 (delegacias de julgamento, conselhos de contribuinte, Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Em face da edição da MP nº 66/2002, alguns aspectos legais e constitucionais devem ser analisados. O primeiro tópico diz respeito ao veículo normativo utilizado para a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. A medida provisória, para ser editada, necessita dos requisitos de relevância e urgência da matéria. Embora perceptível a visualização da relevância da matéria, não se pode caracterizar a sua urgência, porquanto a regulamentação só veio 17 meses após a inserção da norma geral antielusiva no Código Tributário Nacional.

Outro tópico importante a ser analisado é o da utilização da medida provisória para instituição ou majoração de tributos. É bastante questionável a instituição de tributos por esse veículo normativo, principalmente quando estabelece uma hipóteses de incidência de caráter genérico e tão amplo. Neste sentido, critica James Marins a referida MP:

No caso da MP 66/02, trata-se à toda evidência de criação de nova e genérica hipótese de incidência de tributos que têm por raiz a força excepcionalmente criadora a ficção jurídica, criatura que põe em xeque o princípio da legalidade, desvirliza a segurança medular da relação tributária, desafia os axiomas elementares do Direito Tributário, conspira contra a concepção lógica do Estado de Direito e provoca a ciência jurídica a uma resposta satisfatória, transparente, que ainda está por vir, se puder ser dada fora das razões da oportunidade econômica. A perplexidade é inevitável e deve ser enfrentada – com idêntica responsabilidade – tanto pela Fazenda Pública como pelos contribuintes.¹¹⁴

¹¹⁴ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 59.

Trata-se, portanto, de tributar por via ficcional, ou seja, instituir tributo por mera ficção legal. Essa trilha não nos afigura possível, pois o fato jurídico tributário deve ser tipificado no ordenamento jurídico brasileiro. O art. 13 da MP nº 66/2002 tratou de criar um fato imponível por ficção legal, o que é incongruente – e por que não dizer incompatível – com os princípios da legalidade e tipicidade tributários.

Também não se pode admitir a instituição de tributo por mera presunção – ilação que se retira a partir de um fato certo, conhecido, para prova de um fato desconhecido – que parece ser o conteúdo do ato de desconsideração. A requalificação dos atos ou negócios jurídicos fundamenta-se em presunção, pelo qual se parte de um negócio conhecido para se chegar a um negócio desconhecido.

A requalificação, prevista na MP nº 66/2002, cuida de expediente inaceitável, porque esta se pauta na “utilização do procedimento tributário para lograr efeitos fiscais com fulcro em sistema de presunções aliados a uma ficção jurídica”.¹¹⁵ Em verdade, a “requalificação” tem o condão de reescrever a realidade, ou seja, de atribuir ficticiamente a existência de um fato (jurídico tributário) que na realidade não existiu. Enfim, a referida MP conseguiu criar uma contradição em termos: um fato jurídico inexistente.

Embora o dispositivo normativo da referida medida provisória trouxesse a expressão *desconsideração do negócio jurídico para fins tributários*, o que se pretendia em verdade era a *reclassificação do negócio jurídico* praticado pelo particular, com o fito único de fazer incidir a norma tributária. Estava-se, portanto, diante de uma norma que ampliava exacerbadamente os poderes da administração tributária, o que seria inconstitucional, por falta de previsão legal.

Apesar de ter força de lei, a aplicação da norma geral antielisiva, por meio de medida provisória, significaria a cobrança de tributo por um veículo normativo que necessitaria de conversão em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada. Por consequência, ficaria afetada a eficácia da referida medida provisória com relação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Logo os atos ou negócios jurídicos praticados pelos particulares somente poderiam ser objeto dos efeitos da MP nº 66/2002 após 1º de janeiro de 2003, respeitadas as limitações concernentes à irretroatividade e à anterioridade, sob pena de ofensa ao artigo 150, incisos II e III, da Constituição Federal de 1988.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 64.

Referida MP, entretanto, não foi apreciada pelo Congresso Nacional (pelo menos com relação a esta matéria), tendo tais dispositivos perdido eficácia. Embora não tenha mais importância prática, o entendimento do procedimento instaurado pela MP nº.66/2002 revela a real intenção e finalidade da Administração Pública Federal, que pode porventura ser repetido em alguns ou todos os aspectos. A regulamentação da norma geral “antielisiva” não pode alargar seu campo de atuação delimitado pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, afrontando os princípios da segurança jurídica, anterioridade, legalidade, tipicidade, dentre outros.

Com a aprovação do projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002 – consubstanciado na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 – sem as regras procedimentais atinentes à norma geral antielisiva, faz ressurgir o debate sobre a aplicação e eficácia da norma em comento. As opiniões sobre a eficácia da norma inserida no parágrafo único do artigo 116 do CTN são divergentes. Alguns entendem que ela tem eficácia limitada; outros sustentam a eficácia contida do dispositivo legal.

A aplicação da norma em comento depende de lei ordinária específica, na visão de Hugo de Brito Machado. O jurista cearense justifica esse seu pensamento nos motivos pelos quais o projeto enviado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo, que se converteu na Lei Complementar nº 104/2001, foi alvo de alteração na parte final do dispositivo inserto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. De início, a parte final do texto era a seguinte: “... procedimentos estabelecidos em lei”. Após a conversão, o dispositivo ficou com esta redação final: “... procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Assim explica o significado efetivo da mudança:

Primeiro, ficou claro que a lei disciplinadora dos procedimentos é a ordinária. Isso, porém, já estava implícito, até porque uma referência à lei, sem qualificação, já induz essa idéia. Seja como for, ficou afastada qualquer dúvida quanto à espécie normativa na qual devem estar previstos os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Segundo, ficou claro também que não se trata de nenhum procedimento já previsto em lei, mas de procedimentos especificamente destinados a viabilizar a prática de atividade administrativa de desconsideração dos referidos atos ou negócios jurídicos. A expressão a serem estabelecidos o diz claramente.

Como consequência, tem-se que a vigência da norma do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, com redação dada pela LC nº 104, somente será plena quando entrar em vigor a lei ordinária na mesma referida. É uma norma cuja aplicação depende da disciplina, em lei ordinária, dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa.¹¹⁶

Nosso entendimento se agrega à doutrina que entende a norma geral antielusiva como uma norma de eficácia limitada, ou seja, está a depender da regulamentação dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (conforme dicção da parte final do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional).

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 365.

4 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, releva traçarmos uma noção de planejamento tributário. Quais são o seu conceito, a sua natureza jurídica, a sua finalidade, a sua operacionalização e o seu procedimento?

O planejamento tributário é a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar licitamente a economia tributária.

A Professora Maria de Fátima Ribeiro conceitua planejamento tributário da seguinte forma:

[...] é a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. Esta economia de tributos pode ser total ou parcial, reduzindo-se a carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos celebrados ou diferindo-a no espaço durante o ciclo operacional.¹¹⁷

Outro conceito importante de planejamento tributário, para elucidação dos estudos ora desenvolvidos, é trazido por Láudio Camargo Fabretti, a saber:

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda "a priori" os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor **realmente devido** por lei.¹¹⁸ (destaque no original)

Nota-se, assim, numa primeira análise, que a natureza jurídica do planejamento tributário é de prevenção. É um procedimento estritamente preventivo, sendo, portanto, essencial a identificação do período em que foi implementado. A dimensão temporal assume um fator muito importante na análise do instituto do planejamento tributário. Assim, este deve ser realizado antes da ocorrência do fato jurídico tributário, pois apenas nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa.

¹¹⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e Comércio Eletrônico: Considerações sobre Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 555.

¹¹⁸ FABRETTI, Láudio Camargo. *Normas antielisão*. Artigo disponível na página eletrônica: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/anti-elisao.htm>. Acesso em 31.07.2004.

A transparência do procedimento também é uma característica fundamental no planejamento tributário, o que o distingue da fraude tributária. Ambas tendem a reduzir, retardar ou impedir a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo que a fraude ocorre por ação ou omissão ilícita (dolosa), enquanto o planejamento tributário ocorre de forma lícita e transparente.

O procedimento adotado decorrerá de avaliações feitas no âmbito do ordenamento jurídico, ou seja, analisando-se as opções legais dos caminhos a serem tomados, no intuito de evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Portanto, a tarefa do responsável pelo planejamento tributário – por parte de um contador ou de um advogado tributarista – de uma pessoa física ou de uma pessoa jurídica é prever uma situação de fato que, caso ocorresse, acarretaria uma consequência jurídica mais onerosa, ou seja, faria nascer uma obrigação tributária perfeitamente evitável.

Segundo Gilberto Luiz do Amaral, a operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário pode se dar da seguinte forma:

a) 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. Ex: para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita;

b) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Ex: 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;

c) 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 à legalidade da cobrança. Ex: 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.¹¹⁹ (grifos no original)

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

Para João Eloi Olenike, três são as finalidades do planejamento tributário:

¹¹⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Artigo disponível na página eletrônica: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>. Acesso em 31.07.2004.

a) evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Ex: no caso da tomada de empréstimos 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;

b) reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir alíquota ou a 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 sua sede para um Estado vizinho e então fazer operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é 12%;

c) 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 que definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que a realização da receita se dê no exercício ou período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos.¹²⁰

Dentre as diversas classificações feitas pela doutrina do planejamento tributário, alguns dos critérios trazidos por Pablo Andrez Pinheiro Gubert são bastante interessantes, merecendo destaque:

De acordo com a *conduta* do agente, pode ser: *comissivo*, com a utilização de expedientes técnico-funcionais, e.g. a triangulação no ICMS; ou *omissivo*, pela simples não realização da conduta descrita na norma, e.g. não comprar a mercadoria.

Pelo critério das *áreas de atuação*, pode ser: *administrativo*, através de intervenções diretamente no sujeito ativo, e.g., a consulta fiscal; *judicial*, através do pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal; ou *interno*, os atos realizados dentro da própria empresa, como o comitê de planejamento tributário.

Considerando o *objetivo*, pode ser: *anulatório*, empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma; *reduutivo*, utilizando-se formas e estruturas que concretizem hipótese de incidência menos onerosa, como na norma de cobertura ou na isenção parcial; e *postergativo*, visando ao deslocamento da ocorrência do fato gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto, e.g. denúncia espontânea.

Do prisma dos expedientes utilizados, o planejamento pode ser:

- *Indireto*: interpor outra relação jurídica entre o negócio objetivado; e.g.: o negócio jurídico indireto.
- *Omissivo*: ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, e.g.: importação proibitiva de mercadorias de altas alíquotas, como carros importados;
- *Induzido*: quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos fiscais e isenções, e.g.: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus;

¹²⁰ OLENIKE, João Eloi. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/2001*. Artigo disponível na página eletrônica: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/lei-104-2001.html>. Acesso em 31.07.2004.

- *Optativo*: elegendo-se melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, e.g.: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido;
- *Interpretativo*: ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, e.g.: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; ou,
- *Metamórfico*: ou transformativo, forma atípica que utiliza-se da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal, e.g.: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).¹²¹ (grifos no original)

O planejamento tributário tem fundamento constitucional no enunciado do "preâmbulo" da Carta da República de 1988, que, ao instituir um Estado Democrático, destinou-se a assegurar, entre outros, a liberdade, a segurança e o desenvolvimento. Ademais, o planejamento tributário é permitido constitucionalmente, mediante outras garantias elencadas na Constituição Federal, basicamente no princípio da legalidade geral (art. 5º, II) e da legalidade tributária estrita (art. 150, I).

Um particular que celebra um negócio jurídico de forma que não seja tributado ou que seja tributado de maneira menos onerosa não pratica qualquer ilícito. Atua dentro do campo da licitude, pois escolhe, dentre vários caminhos, aquele que lhe é menos custoso. Trata-se apenas de um planejamento tributário feito licitamente, no intuito de reduzir os custos daquele particular, seja pessoa física ou jurídica. Ninguém é obrigado a administrar seu negócio com o objetivo de proporcionar ao Governo a maior soma possível de impostos.

Acerca do polêmico tema, Rutnéa Navarro Guerreiro assim expressou seu entendimento:

No que diz respeito ao planejamento tributário, é quase indispensável reafirmar ser esta uma atividade lícita que busca identificar, com a indispensável antecedência, a alternativa legal menos onerosa para alcançar um determinado objetivo comercial ou patrimonial. Tal atividade é possível, principalmente, como decorrência da adoção, pelo legislador tributário brasileiro, dos princípios tributários chamados de estrita reserva legal e de tipificação cerrada da hipótese de incidência que, materializada, caracteriza o fato gerador da obrigação tributária. Esses princípios fazem com que a forma jurídica de implementação, por exemplo, de um negócio empresarial, se sobreponha à substância econômica desse mesmo negócio. Assim sendo, observado o caráter preventivo do planejamento tributário, é absolutamente legítima a escolha da opção menos onerosa para realização da atividade empresarial. De fato, diante da lei societária, constitui mesmo

¹²¹ GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. Artigo disponível na página eletrônica: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/etica.html>. Acesso em 31.07.2004.

obrigação do administrador empresarial zeloso e responsável, planejar seus negócios com vistas à redução de seus custos tributários.¹²²

É dever do bom administrador adotar medidas menos onerosas na condução de seus negócios, o que repercute inclusive na incrementação de sua produção ou melhoria na prestação de seus serviços. Tal fato apenas contribui para maior oferta de empregos, como também para um impulso na economia local, regional e nacional. A adoção de medidas fiscalmente menos onerosas é uma questão de sobrevivência das próprias empresas. A diminuição ou a ausência de empresas ocasiona a diminuição ou ausência de empregos, que acarreta na diminuição ou ausência de geração de riquezas, bem como de tributos, e estes podem acarretar a extinção do próprio Estado. A quem isso interessaria? A resposta é simples e clara: a ninguém.

Mais contundentes ainda são as lições de João Damasceno Borges de Miranda e Alexandre Marques Andrade Lemos, que consideram a elisão fiscal como prática necessária da gestão empresarial:

O exercício da atividade empresarial no contexto do sistema jurídico-tributário brasileiro – cujos equívocos, contradições e incertezas avolumam-se continuamente, restando tão-somente a certeza do tendente avanço voraz do Estado sobre as riquezas produzidas no país – reclama necessariamente atenção especial para o conjunto de normas que integram o que se define como direito-custo.

Não por outra razão é que percebemos a prática do planejamento tributário no Brasil como alternativa necessária e essencial à otimização dos resultados dos empreendimentos negociais ou, em não raros casos, como condição *sine qua non* de sobrevivência das organizações.

No setor de serviços, frente às recentes e substanciais alterações do peso da tributação de competência federal, o planejamento tributário se revela imprescindível para evitar o confisco do resultado líquido do exercício da atividade empresarial.¹²³

É evidente que a vida empresarial dos contribuintes é pautada por esta conduta de redução de custos, obviamente dentro do campo da licitude. Conforme preleciona Lais Vieira Cardoso:

É, portanto, prática usual dos contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídica tributária, principalmente dos empresários, planejarem os

¹²² GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e de Illicitude. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. 2. vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p. 147.

¹²³ MIRANDA, João Damasceno Borges de, e LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento Tributário para Empresas Prestadoras de Serviços em Face das Recentes Alterações Legislativas. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 577.

seus negócios de modo a atenderem os princípios da organização, da profissionalidade e da economicidade sem, porém, deixarem de cumprir as exigências legais.¹²⁴

A questão da legalidade da opção de conduta a ser tomada pelos cidadãos é sucintamente defendida por Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, da seguinte forma:

Os contribuintes dispõem de liberdade para pautar as suas condutas e os seus negócios da forma menos onerosa possível, não existindo regras que lhes imponham a obrigação de, entre duas ou mais realidades semelhantes, optar por aquela que implica o maior recolhimento de tributos.¹²⁵

O planejamento tributário, principalmente das empresas, é perfeitamente lícito, pois consiste em indicar o caminho menos oneroso ao administrador de uma empresa. Não se está, mediante tal prática, induzindo o particular ou a empresa a uma simulação tendente à sonegação de tributos (evasão fiscal), mas tão-somente a diminuir, postergar ou evitar a incidência tributária (elisão fiscal). Sonegar tributos é crime, mas fazer um planejamento tributário não configura nenhum tipo penal, portanto é ato lícito praticado pela empresa.

A prática de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de economizar tributos não pode ser tida como ilícita. O Poder Público não pode tolher um caminho validamente escolhido por uma pessoa, seja física ou jurídica, em que esta optou por não adentrar as situações legalmente definidas em lei como hipóteses de incidência de um determinado tributo. Existe, sim, a possibilidade válida de se evitar tornar-se devedor da Fazenda Pública, e mesmo assim praticar atos ou negócios jurídicos que não constituam fatos jurídicos tributáveis.

No que tange ao tema economia de imposto, assim preconiza o professor Ruy Barbosa Nogueira:

É preciso não confundir com infração a hipótese conhecida como de *economia de imposto* ou impropriamente de *evasão legal* (que os norte-americanos chamam de *tax planning* e os alemães de *Steuereinsparung*, em que o contribuinte escolhe legalmente as situações menos onerosas).

Não é pelo fato de se encontrarem, às vezes, dois contribuintes exercendo atividades semelhantes e pagando, um, menor imposto que o outro, que fatalmente haverá infração por parte do que paga menos.

¹²⁴ CARDOSO, Lais Vieira. Atos de Gestão Elisivos e Abuso de Direito. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 214.

¹²⁵ "Elisão Fiscal". *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 63, São Paulo, dez/2000, p.159.

Às vezes pode estar errado o que vem pagando mais em consequência de má organização, de errôneas classificações ou pela falta de se enquadrar em vantagens fiscais, isenções ou mesmo incentivos fiscais.

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente diminuir a ocorrência de fatos geradores para ela e perante a lei desnecessários, como poderá procurar funcionar por modalidades legais menos tributadas.

Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de *planejamento* fiscal.

Se é exato que o fisco tem direito de exigir os tributos, entretanto, ele somente pode exigí-los dentro dos limites legais traçados. A lei tributária, mesmo quando entra em relação com as leis do Direito Privado, não vai a ponto de dispor ou interferir no direito substantivo privado, nas relações entre particulares, posto que a lei tributária disciplina outro tipo de relação, a relação entre fisco e contribuinte.

Dai, desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele estará apenas se utilizando de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte para provocar ou exigir maior tributação. (destaques no original) ¹²⁶

Ademais, o direito à economia fiscal tem fundamento constitucional, derivado do direito individual à propriedade privada (art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988), devendo este ser entendido conjuntamente com o direito contra o confisco (art. 150, inciso IV, da Lei Magna).

Hermes Marcelo Huck, porém, entende de forma diferente a questão do âmbito de aplicação do planejamento tributário, devendo este ficar limitado aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, *in verbis*:

Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. [...] uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico da racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática. Nesse ponto, é da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo comercial explícito. [...] Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a

¹²⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 200-201.

França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e a Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado.¹²⁷

Neste ponto, acompanhamos as lições de Rubens Gomes de Souza a respeito do planejamento tributário, da evasão e elisão fiscais. O Jurista propôs uma premissa inquestionável para distinguir a economia lícita do tributo da evasão fiscal, afirmando que, para se aclarar de uma vez por todas as dúvidas, basta indagar se os atos ou negócios praticados **evitaram** a ocorrência do fato gerador ou **ocultaram** o fato gerador ocorrido. No primeiro caso, teríamos a figura da economia fiscal (lícita); no segundo caso, estaria a evasão fiscal (ilícita).

Outro ponto de vista interessante a respeito do planejamento tributário é trazido pelo professor Roberto Wagner Lima Nogueira, ao traçar os limites do instituto na ética fiscal:

Insistimos que há no direito tributário duas éticas: uma *ética fiscal privada* e outra *ética fiscal pública*. A *ética privada* é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Portanto, não pode o contribuinte valer-se do planejamento tributário para efetuar pagamento de tributo aquém de sua capacidade contributiva.

Já a *ética fiscal pública* é informada por quatro valores superiores, a saber, a **liberdade**, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a **igualdade**, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a **segurança**, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc.; e finalmente, a **solidariedade**, ápice de efetivação da *ética fiscal pública*. Fazer justiça tributária é dentre várias coisas, ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de *bens primários intributáveis*, porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes.¹²⁸ (grifos e destaques no original)

¹²⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328-331.

¹²⁸ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário*. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 31-32.

O particular, ao procurar pagar menos tributos, atua licitamente dentro do planejamento tributário elaborado para sua empresa. Ao contrário, atua de má-fé e incide em tipo penal aquele que sonega tributos.

Bem faz essa indagação, analisando a norma tributária em comento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o professor Edvaldo Brito: *"Afinal: pagar menos imposto é crime ou é, nas circunstâncias dos negócios jurídicos indiretos, um planejamento tributário?"*¹²⁹. Ora, evidentemente, não há crime algum em fazer um planejamento tributário, desde que não se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A norma geral antielisiva em comento não pode ser assim admitida, segundo entendimento de Sidney Saraiva Apocalypse:

Isto porque a se entender que o tributo é sempre devido, quer se realize, ou não, a hipótese descrita em lei como suficiente para fazer nascer a obrigação de pagar tributo, conclusão inevitável é a de que diante de duas ações possíveis (consentidas no sistema), ao cidadão resta o inexorável: pagar tributo.¹³⁰

É preciso, portanto, diferenciar a obrigação *ex lege* da declaração de vontade das partes. A obrigação tributária – porque deriva da lei – somente nascerá com subsunção do fato à norma, ou seja, com a ocorrência do "fato gerador". Antes disso, cabe ao particular escolher sua conduta, praticar ou não determinado ato de vontade, realizar ou não um negócio jurídico. Segue esta mesma linha de raciocínio Ricardo Mariz de Oliveira:

A obrigação de pagar tributo, realmente, não deriva da vontade individual, eis que promana de comandos legais imperativos. Não obstante. A obrigação tributária somente tem a característica de ser "ex lege" a partir de sua existência, a qual, como já vimos, somente surge com a ocorrência do fato gerador, isto é, da situação necessária e suficiente a ela, prevista em lei. Logo, antes dessa ocorrência não há sequer obrigação para ser qualificada como "ex lege" ou não.

Por esta razão é que, após a ocorrência do fato gerador, há obrigação "ex lege" e qualquer tentativa do já contribuinte para escapar do cumprimento da obrigação é ilegal e é acimada de evasão fiscal.¹³¹

¹²⁹ BRITO, Edvaldo. *Interpretação Econômica da Norma Tributária. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 69.

¹³⁰ APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *A Regra Antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 308.

¹³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário n° 76*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86-87.

Cabe, sim, ao particular escolher a conduta a ser por ele tomada, ou seja, se realiza um ato tributável ou não tributável. De outro modo, o particular pode preferir realizar um negócio jurídico cujo tributo nele incidente seja mais vantajoso do que se realizasse o mesmo negócio por outra forma, incidindo sobre este tributo mais oneroso. Enfim, o cidadão é livre para escolher a conduta menos onerosa, do ponto de vista fiscal.

A impossibilidade de o administrador público exigir a conduta mais onerosa pelo particular foi a fundamentação do então juiz federal Sacha Calmon Navarro Coelho, em um dado caso judicial:

[...] em Direito Tributário, tão marcado pelo princípio da legalidade, não deve o intérprete aplicador, mesmo diante de casos de elisão, superpor-se á lei. A função de reprimir a evasão em razão de lacunas é do legislador nunca do administrador.

[...] penso que as lacunas da lei, os 'loopholes' como dizem os americanos, só devem ser suprimidos pela lei, para o bem de todos. Ainda que alguns estejam levando vantagem é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário como poder revisor do ato administrativo, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a razoabilidade fiscal dos contratos. Haveria, neste caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.¹³²

Corroborando esse entendimento, a jurisprudência administrativa também ressalta a possibilidade de o particular realizar o planejamento tributário, sem que isto caracterize uma conduta evasiva tributariamente (neste caso entendendo-a como ilícita), mas apenas um caso de elisão fiscal (entendendo-a como lícita). Neste ponto, é oportuno transcrever a ementa dos acórdãos seguintes:

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. *Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.*¹³³ (grifamos)

IRPJ – Simulação na Incorporação – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existir impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito

¹³² *Apud*, APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *Ob. cit.*, p. 317.

¹³³ Ementa do Acórdão nos Embargos Infringentes nº 313.840-SP, 7ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível-SP, publicada no Boletim AASP, de 28 de agosto de 1985. Fonte: ROLIM, João Dácio. *Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos*. *Ob. cit.*, p. 52.

não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação simulada. *Os objetivos visados como a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era ilícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.*¹³⁴ (grifamos)

A despeito de a norma em questão se tratar ou não de uma norma antielisão, mesmo assim, caso seja aplicada pela autoridade administrativa, está ela vedando o planejamento tributário. Isto porque o agente fiscal pode entender que a aplicação de certas condutas em uma empresa, por exemplo, tendentes a pagar menos tributos ou a não pagá-los, devem ser interpretadas como uma dissimulação de negócio jurídico e, portanto, devendo ser tributadas.

Corroborando este mesmo liame de pensamento Marciano Seabra de Godoi, a respeito da postura do Estado frente à elisão e à evasão:

O planejamento ou elisão tributária não é senão uma expressão concreta de autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas num contexto constitucional cuja ordem econômica se funda na livre iniciativa e protege a propriedade privada (art. 170 da CF). Seria totalmente inconstitucional (e até mesmo estapafúrdia) uma norma que ordenasse aos contribuintes, ao considerarem os diversos meios através dos quais podem atingir seus objetivos econômicos, que escolhessem os caminhos que rendessem mais arrecadação tributária. Contudo, isso não significa que o Estado não possa ou não deva reagir frente ao planejamento tributário, pois mesmo não configurando uma infração à legislação tributária, a elisão reflete imperfeições do sistema tributário considerado sob os cânones da igualdade e da capacidade contributiva. A primeira forma de combater a elisão tributária, a qual não encontra crítica nem mesmo nos mais arduos defensores da autonomia da vontade e da liberdade contratual, é o estabelecimento, pelo legislador, de normas pontuais voltadas a comportamentos específicos dos contribuintes. Com efeito, à medida que a elisão tributária vai sendo praticada e pouco a pouco vai se massificando entre os contribuintes, a legislação tributária geralmente é modificada para incorporar previsões específicas impedindo que aquela elisão continue a ser exercitada. Estas providências legais podem ser operadas através de hipóteses de incidência supletórias ou suplementares às já existentes, através de presunções legais absolutas ou ficções jurídicas. [...] O segundo grupo de medidas antielisão é composto pelas chamadas 'normas gerais antielisão'. Através dessas normas, os aplicadores do direito tributário (administração tributária e juízes) têm a prerrogativa de desconsiderarem, para efeitos tributários, a forma artificiosa e distorcida pela qual o contribuinte concatena determinados atos e negócios jurídicos com a finalidade de, chegando aos mesmos resultados econômicos, obter uma vantagem fiscal. As normas gerais antielisão, apesar de sua difusão generalizada nos países mais desenvolvidos do mundo há algumas décadas, encontram críticos que as consideram desrespeitosas aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade tributárias. Segundo tal corrente de pensamento, somente seria compatível com o

¹³⁴ Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes nº 01-01.874, de 15.05.94, Processo nº 13067/000.015/89-36. Fonte: ROLIM, João Dácio. *Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos*. Ob. cit., p.52.

Estado de Direito a estipulação das normas específicas antielisão, através das quais o próprio legislador colmata paulatinamente as lacunas do ordenamento tributário impositivo. As normas gerais antielisão, ao contrário, estariam reprimindo indevidamente a liberdade contratual e a autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas, conduzindo ao arbítrio da interpretação econômica das normas tributárias e sua integração por analogia, e por conseguinte fulminando a segurança jurídica.¹³⁵

Em suma, sendo o planejamento tributário a expressão mais legítima dos princípios constitucionais da legalidade geral (art. 5º, inciso II), do direito individual à propriedade privada (art. 5º, inciso XXII), da legalidade tributária estrita (art. 150, I) e do princípio que assegura o direito ao não-confisco (art. 150, inciso IV), restam claras a legalidade e a constitucionalidade de tal procedimento adotado pelas pessoas físicas e jurídicas.

¹³⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art.116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, maio/2001, p.101-123.

5 INTERPRETAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tem origem bastante remota. Alguns doutrinadores a situam na Magna Carta, de 1215, outorgada por João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de autorização dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*).

Por isso que Aliomar Baleeiro, ao comentar o princípio da legalidade e a democracia, já afirmava:

O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula "no taxation without representation", enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmado a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamentos.¹³⁶

Este princípio está ligado ao consentimento – de início individual, para depois se chegar a um consentimento coletivo – em que o povo aprova, por meio de seus representantes, os direitos e obrigações de cada cidadão, bem como os limites do poder estatal.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade significa que o tributo deve ser consentido, ou seja, aprovado pelo povo, por seus representantes nos parlamentos. Nota-se, portanto, que esta legalidade tributária está intimamente ligada ao princípio da representação política. Ainda que se questione a real representação política do povo na criação ou aumento dos tributos, de certa forma o simples fato de o tributo ser instituído em lei já garante uma segurança jurídica aos cidadãos-contribuintes.

¹³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 90.

Em nosso sistema tributário, o princípio da legalidade é concebido como a grande pilastra de sustentação. A previsão e a exigência de qualquer tributo deve estar delimitada em uma norma jurídica específica. Noutros termos, as hipóteses de incidência tributárias devem estar inseridas num comando normativo claro e explícito. Por isso, Hugo de Brito Machado leciona que:

O princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é *jurídica*. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em *lei*. Não em qualquer *norma* jurídica, mas em lei, no seu sentido específico ¹³⁷ (grifos no original).

O inciso II do artigo 5º da Constituição Federal prescreve o princípio da legalidade em termos genéricos, a saber: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

O princípio da estrita legalidade em matéria tributária está consagrado no inciso I do art. 150 da *Lex Mater*, quando estabelece que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Em verdade, o sentido mais completo do princípio em comento revela que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, notadamente da obrigação tributária principal, devem estar presentes na lei. Noutros termos, a lei que institui ou aumenta o tributo deve alojar todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária: hipótese de incidência, sujeitos passivo e ativo, base de cálculo e alíquota. Esta é a lição dos mais abalizados tributaristas do País, dentre os quais podemos citar: Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carraza, Aires Fernandino Barreto, Fábio Fanucchi, dentre outros.

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". ¹³⁸

No Brasil, segundo Heleno Tórres, há três funções precípua do princípio da legalidade conferidas pela Constituição Federal, a saber:

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22-23.

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001. p.120.

i) como princípio da "reserva de lei" formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica (agregue-se a reserva de lei complementar); ii) como princípio da "tipicidade", ou legalidade material, quanto à tipificação exhaustiva dos critérios materiais (ex. art. 150, I, CF); e iii) como princípio da "vinculatividade", ou princípio da preeminência, como prefere Alberto Xavier, a exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa (cf.: art. 37, CF), afinal, a vontade da administração não é representação de ordem, mas cumprimento da vontade do povo.¹³⁹

A legalidade tributária ocupa as três funções, tanto de natureza formal quanto material, referidas pelo eminente jurista pernambucano. Destas lições, podemos concluir que "instituir tributo" significa criar lei contendo todos os elementos necessários à constituição da relação jurídica tributária, enquanto que "aumentar tributo" corresponde a alterar um desses elementos da norma jurídica tributária.

Amílcar de Araújo Falcão, ao tratar do princípio da legalidade dos tributos, comenta que o fato gerador possui três características essenciais: "resultar de previsão de lei; constituir um fato e não um ato negocial ou um negócio jurídico para o Direito Tributário; representar o pressuposto de fato para o nascimento da obrigação tributária principal".¹⁴⁰ Assevera que a primeira característica – resultar de previsão de lei – trata-se de um desdobramento ou de um aspecto do princípio geral da legalidade da administração, e, mais especificamente, do princípio da legalidade dos tributos, estabelecido no dispositivo constitucional supramencionado. É com base nesta característica que alguns doutrinadores alemães se referem a este princípio da legalidade da administração em matéria tributária (*gesetzmässige Verwaltung*) no postulado da adequação da tributação ao fato gerador (*tatbestandsmässige Besteuerung*).

O artigo 97 do Código Tributário Nacional, em consonância com o dispositivo constitucional supracitado, explicita o princípio da legalidade, ao prescrever que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção.

Ocorre que o princípio da legalidade da tributação não pode estar adstrito apenas ao conceito de "reserva de lei". O fundamento da tributação não pode estar pautado tão-somente na exigência de uma lei qualquer. Esta lei deve vir revestida de

¹³⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 70-71.

¹⁴⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 7.

características especiais, deve ser uma lei devidamente qualificada para exigir o tributo.

A doutrina chama a qualificação da lei tributária como a “reserva absoluta da lei”. Isto significa que o Texto Constitucional determina que a lei tributária deva conter dois requisitos: (i) o fundamento da conduta da Administração; (ii) critério de decisão do órgão de aplicação do Direito no caso concreto.

Em contraposição à reserva absoluta, há a “reserva relativa”, onde se encontra apenas o fundamento da intervenção da Administração Pública no campo de liberdade dos cidadãos-contribuintes, sem que haja necessariamente o critério de decisão no caso concreto para o aplicador do Direito.

A lei tributária em sentido estrito, quando sob a óptica da exigência da “reserva absoluta”, fornece ao aplicador a sua finalidade, bem como o conteúdo da decisão no caso concreto. Noutros termos, o órgão aplicador da lei fará apenas um trabalho de subsunção do fato na norma, sem interferência de qualquer valoração subjetiva. Em suma, a “reserva absoluta da lei” traduz o princípio da legalidade da tributação no princípio da tipicidade da tributação.

É importante verificar que os princípios da legalidade e da tipicidade constituem garantia fundamental do indivíduo para liberdade de ação. Os direitos individuais de propriedade e de liberdade econômica estão assegurados nos pilares da legalidade e tipicidade.

Com efeito, a questão deve ser entendida com base na moderna doutrina da “reserva da Constituição”, cuja finalidade é definir o papel das leis constitucionais e infraconstitucionais no âmbito dos direitos e garantias fundamentais. A partir daí, pode-se analisar se a Constituição brasileira permite o estabelecimento de limites às garantias e aos direitos individuais, sendo fundamento para as normas tributárias antielisivas.

A teoria da “reserva da Constituição” estabelece a idéia de que ao cidadão foram reservadas certas matérias constitucionais – notadamente no que tange aos seus direitos e garantias fundamentais – para 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.

Como se sabe, a “reserva da Constituição originária” encontra-se estabelecida no §4º do artigo 60 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 60 [...]

§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I – a forma federativa de Estado;
- II – o voto direito, secreto, universal e periódico;
- III – a separação dos Poderes;
- IV – os direitos e garantias individuais.

Percebe-se, claramente, no dispositivo constitucional acima que os direitos e garantias fundamentais são cláusulas pétreas, ou seja, fazem parte da "reserva da Constituição". Esta reserva constitucional é, portanto, absoluta, pois tanto o núcleo essencial da norma jurídica quanto as eventuais restrições são de exclusiva competência da norma constitucional.

Isso posto, o direito à liberdade de contratar não pode ser subtraído como garantia fundamental, sob pena de ferir a reserva constitucional. O princípio da legalidade tributária é corolário desta ao limitar a atuação do 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.

A reserva constitucional é entendida como relativa quando o conteúdo da norma constitucional admite restrições a serem regulamentadas por normas infraconstitucionais. Note-se que a limitação está no próprio Texto Constitucional, cabendo à lei infraconstitucional regulamentar o preceito sem feri-lo.

Assim, não se pode defender a idéia de que a adoção de normas infraconstitucionais atinja os direitos e garantias individuais assegurados incondicionalmente no Texto Constitucional. Restringir a liberdade de negócio e cercear 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.

A regulamentação legal das normas constitucionais deve ser pautada no âmbito de competência dos entes políticos, bem como dentro dos parâmetros constitucionais. Segundo o princípio da legalidade, não é possível a construção de normas fora do arcabouço constitucional. Assevera César Guimarães Pereira que:

O princípio da legalidade não permite a construção de normas tributárias com o emprego de conceitos jurídicos indeterminados, também porque se trata de normas que outorgam *competência administrativa*: a

outorga de competência mediante conceitos indeterminados equivale a um "cheque em branco" para a Administração, o que é incompatível com o Direito Tributário.¹⁴¹ (grifo do autor)

Desta feita, a cláusula geral antielisiva constitui um "cheque em branco" nas mãos da Administração Pública no que tange à construção das normas tributárias com base em conceitos jurídicos indeterminados, o que se apresenta totalmente incompatível com o princípio da legalidade, mormente com o da estrita legalidade tributária.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar n° 104/2001, vem ferir frontalmente o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, por ser esta cláusula pétrea.

Seguindo a mesma linha crítica, comentando o dispositivo relativo à norma geral antielisiva, Ives Gandra da Silva Martins assevera que o princípio da legalidade não pode sucumbir ao princípio do "palpite fiscal":

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo STF, em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do "palpite fiscal".¹⁴²

O legislador brasileiro, como já se percebe, não é inteiramente livre para definir as hipóteses de incidência dos tributos, pois a Constituição Federal traçou as competências dos entes políticos, definindo exatamente quais impostos cabem à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. O âmbito de cada ente está delimitado constitucionalmente, e nenhuma norma infraconstitucional poderá alterar o campo competencial, incluindo outras hipóteses de incidência não previstas no Texto Magno.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional foi claro, no artigo 110, ao prescrever que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou

¹⁴¹ PEREIRA, César A. Guimarães. *A Elisão Tributária e a Lei Complementar n° 104/2001. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 35.

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 126.

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Pode-se concluir, portanto, que se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de Direito Privado, muito menos poderá fazê-lo a autoridade administrativa. É insustentável a tese de que, por meio de uma norma antielisiva, essa mesma autoridade possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo particular no intuito de enquadrá-lo como contribuinte de um tributo cujos efeitos econômicos sejam semelhantes.

5.2 Princípio da tipicidade

Pelo princípio da tipicidade, a exigência de qualquer tributo deve estar claramente definida em lei, detalhando-se todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota).

Assim, a norma jurídica tributária compõe-se de uma hipótese ou antecedente (o descritor do fato) e o conseqüente (prescritor da obrigação tributária). A conjugação de ambos formará a integridade sintática do dever-ser de pagar tributo. Desse modo, além da previsão do fato jurídico descrito na hipótese de incidência da norma, todos os outros elementos da relação jurídica obrigacional¹⁴³ também devem vir qualificados previamente por lei (*nullum tributum sine leggem scripta*), para que possa haver validamente a criação do tributo e o processo de aplicação da norma tributária. É imperativo, portanto, que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto estejam na lei e nesta apenas. Eis, em síntese apertada, o fenômeno jurídico da incidência tributária.

¹⁴³ Segundo Paulo de Barros Carvalho: "...podemos dizer que a conseqüência imputada nas endonormas tributárias fixa critérios para o reconhecimento de vínculo de natureza obrigacional, justamente aquele que se consubstancia numa prestação de dar. Esta relação jurídica, associada ao acontecimento de um fato lícito, que não um encontro de vontades, considerado em si mesmo, perfaz a noção de tributo, em sua acepção dinâmica, consoante já aludimos. Enquanto endonorma, todavia, limita-se a estipular critérios para a identificação de um vínculo daquela natureza, deonticamente imputado a critérios para individualizar-se num evento que atenda à qualificação de fato jurídico tributário. Neste último sentido, temos o tributo na sua concepção estática." *In Teoria da Norma Tributária*, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 152-153.

A tipicidade, portanto, é a concretização da norma geral e abstrata. Os enunciados das normas gerais e abstratas necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais e concretas, para com isso materializarem no mundo jurídico a experiência social. Noutros termos, como prefere Paulo de Barros Carvalho, é a subsunção do fato à norma tributária:

[...] não é suficiente a norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência), e o acontecimento do "fato gerador" (evento) nela previsto. Para que se dê a percussão jurídica do tributo mister se faz que essa vinculação passe a ser relatada por meio de ato de subsunção do fato à lei, que, no caso, significa a produção de norma individual e concreta, recebida aqui a expressão com abrangência para recolher tanto aquela exarada pela Fazenda Pública (lançamento) quanto a emitida pelo particular no desempenho das atribuições que o direito positivo lhe comete.¹⁴⁴

Na doutrina, a tipologia normativa pode ser fechada ou aberta. No Direito Tributário brasileiro, acolheu-se o princípio da tipicidade fechada, segundo o qual o legislador elegeu critérios bem definidos e precisos para compor a norma de conduta. Assim, a norma tributária não comporta vaguidades e ambigüidades na linguagem de conformação dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência.

Sobre o princípio da tipicidade, Edvaldo Brito assevera que "a busca do fato tributável, mediante a *técnica da tipicidade* impõe respeito à nucleação de uma específica *prestação coativa*, que é o *tributo*".¹⁴⁵ Assim, a norma tributária deve observar o princípio da tipicidade, um dos corolários do princípio da legalidade, tendo que gizar-se pela característica do tipo tributário fechado ou cerrado – correspondente ao que a professora Misabel Derzi denomina *princípio da especificação conceitual*¹⁴⁶ – sem possibilidade de admitir a analogia como meio de exigência de tributo não previsto em *facti species* descrita na norma legal.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 108.

¹⁴⁵ BRITO, Edvaldo. *Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.

¹⁴⁶ A professora Misabel Derzi discorda da expressão 'tipo fechado', explicando que: "Quando o Direito 'fecha' o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe. Neste contexto, a expressão 'tipo fechado' será uma contradição e uma impropriedade". E mais adiante: "Indagar se o Direito Tributário contém tipos ou conceitos fechados, como alternativas que se excluem, parece-nos inadequado. O certo será indagar pela predominância de uma ou outra forma de pensamento". In "Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário". *Justiça Tributária*. São Paulo: IBET, 1998, p. 435.

Segundo Alberto Xavier, o princípio da tipicidade tem como corolários os princípios da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação ou da tipicidade fechada:

O *princípio da seleção* significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva, da mesma forma que não é também possível a incriminação com base num conceito ou cláusula geral de crime. Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar, dentro do quadro mais vasto das que apresentam aptidão para tanto. Os tipos tributários são todos eles emanação do conceito geral de tributo, mas não esgotam esse conceito. (...)

O *princípio do 'numerus clausus'* especifica um tanto mais o princípio da seleção, pois, enquanto este se limita a ordenar que o legislador elabore os tributos através de uma tipologia aquele esclarece que, de entre as três formas possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente *taxativa*. Quer isto dizer que o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência da tipicidade, lugar à tributação.

O *princípio do exclusivismo* exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação. É o fenómeno que em lógica jurídica se denomina de "implicação intensiva" e que o art. 114 do Código Tributário Nacional descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Trata-se, pois, de uma *tipicidade fechada* (na terminologia de LARENZ), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa.

O *princípio da determinação* ou da *tipicidade fechada* (o *Grundsatz der Bestimmtheit* de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.¹⁴⁷ (grifos do autor)

O princípio da tipicidade da tributação foi consagrado de modo explícito pela Constituição Federal de 1988, no artigo 146, inciso III, alínea 'a', *ipsis literis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

¹⁴⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18-19.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Eis, portanto, um dos papéis da lei complementar em matéria tributária. Quanto aos demais impostos não discriminados na Constituição, caberá também a lei complementar definir o respectivo fato gerador e base de cálculo, sendo tal atribuição de competência residual da União Federal, conforme disposto no art. 154.

Em decorrência do Texto Constitucional, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 97, acolhe igualmente o princípio da tipicidade, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II – a majoração de tributos, ou sua redução [...];
 III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...];
 IV – a fixação da alíquota do tributo.

Pela análise do Texto Constitucional, pode-se inferir que os tributos devem ser cobrados com base num método tipológico, ou seja, os elementos do tipo tributário estão previstos claramente na norma jurídica. A ocorrência do fato jurídico tributário nada mais é do que o processo de concretização do pressuposto na regra-matriz de incidência tributária. Para tal processo, há três formas legislativas utilizadas pelo ordenamento jurídico brasileiro: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária.

A lei constitucional fixa os parâmetros gerais do sistema tributário nacional. Neste sistema, há a discriminação do núcleo essencial (ou critério material) da hipótese de incidência dos impostos federais, estaduais e municipais. Neste âmbito, as normas constitucionais desempenham dupla função na descrição do núcleo essencial dos tipos tributários (notadamente dos impostos): (i) *horizontal*, quando estabelece a repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação; e (ii) *vertical*, porquanto garante aos cidadãos quais as manifestações da capacidade contributiva possíveis de tributar, fora das quais o Poder Público competente não poderá atuar.¹⁴⁸

A lei complementar tem a missão, como já mencionado, nos termos da alínea 'a' do inciso III do artigo 145 da Constituição Federal, de definir os tributos e suas espécies, notadamente suas hipóteses de incidência, bases de cálculo e

¹⁴⁸ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 23.

contribuintes. A definição, a que alude o dispositivo constitucional, é a função precípua da lei complementar em matéria tributária, ou seja, cabe a esta determinar a extensão e os limites de cada tributo. É uma função estritamente interpretativa do núcleo essencial dos tributos, tornando-os determinados e claros para os sujeitos interessados na obrigação tributária: contribuintes e fisco.

Desta feita, a lei complementar não pode inovar em relação ao núcleo essencial dos tributos previstos na Constituição Federal, pois esta traça os limites máximos do poder de tributar e aquela traz a determinação dos conceitos insertos em cada núcleo do tipo tributário. Em suma, a relação entre a lei constitucional e a lei complementar é de predeterminação do conteúdo ou núcleo essencial dos tributos.

A lei ordinária, por sua vez, tem a função de regulamentar os parâmetros anteriormente traçados na lei complementar e na Constituição Federal. A lei ordinária pode, até mesmo, instituir o tributo com extensão inferior aos limites definidos na lei complementar. Assim, a moldura ou quadro do tipo tributário previsto na lei complementar pode ser reduzida pelo legislador ordinário, em conformidade com a política tributária do ente competente para instituir o tributo. Há essa liberdade de conformação dos limites máximos do tributo, e com base no arcabouço do sistema tributário brasileiro inserto na Constituição Federal.

O princípio da tipicidade pode ser entendido como um instrumento de garantia do cidadão em face da "reserva de lei". A função da tipicidade tributária é a proibição da criação de tributos não previstos em lei. Veda-se, portanto, a possibilidade de o legislador (complementar ou ordinário) inverter suas competências, rogando-se, muitas vezes, no papel de legislador constituinte. A criação em matéria de Direito Tributário pressupõe uma inovação no Sistema Tributário Brasileiro, cuja hipótese é quase impossível diante da determinação ampla do arcabouço tributário.

Ademais, o princípio da tipicidade é essencial para se proibir mecanismos indiretos ou artifícios jurídicos utilizados por órgãos do Poder Executivo, principalmente, para a instituição de tributos não previstos em lei. É preciso impedir que a função legislativa, exercida primordialmente pelo Poder Legislativo, seja usurpada em alguns casos pelo Poder Executivo.

Existem algumas técnicas legislativas que invertem as competências tributárias, burlando e ferindo, em última análise, o princípio da tipicidade tributária.

Há inovação ou criação no Direito, a despeito da tipicidade, quando (i) se utiliza uma cláusula geral, ampliando-se o grau de abstração e generalidade da norma, estendendo-se as fronteiras da própria lei; (ii) delegam-se certas competências (próprias do Poder Legislativo) para outros órgãos do poder público; (iii) a norma abriga *conceitos indeterminados*, cuja vaguidade e imprecisão constituem meios de delegar a competência, permitindo a atividade criadora por parte da Administração ou de um juiz; (iv) o texto da lei permite que os Poderes Executivo e Judiciário fixem uma regra concreta no caso omissis, utilizando-se da analogia.

O princípio da tipicidade da tributação deve ser analisado também sob o prisma da garantia individual da liberdade de contratar. De acordo com o dispositivo retromencionado no inciso I do artigo 150 da Lei Magna, segundo o qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, o intuito do legislador constituinte foi de assegurar uma garantia constitucional ao cidadão.

Os indivíduos tem assegurados seus direitos individuais subjetivos no Texto Magno em vários dispositivos constitucionais, e o da liberdade de contratar é um dos mais importantes no rol dos "Direitos e Garantias Fundamentais".

Ao contrário do sistema tributário nacional, em que os tipos tributários são fechados e bem delimitados, a lista dos direitos e garantias individuais é aberta, não contém uma limitação no Texto Constitucional. Assim, pode-se dizer que há uma proteção das liberdades individuais no que tange ao direito de contratar, de praticar atos ou negócios jurídicos, desde que não contrários à ordem jurídica nacional. Logo não se pode tolher este princípio fundamental – liberdade de negócio – sob o argumento de uma interpretação mais justa do tipo tributário.

O princípio da liberdade de contratar está reconhecido no direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade de empresa, tanto como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, inciso IV, CF) como da ordem econômica (art. 170, CF).

A liberdade fiscal tem limitação no próprio princípio da tipicidade tributária, deixando assim os outros comportamentos não previstos legalmente para que os cidadãos possam agir livremente, pratiquem atos jurídicos, realizem negócios sem a preocupação de estarem insertos num tipo tributário. Assim, a liberdade de ação dos cidadãos está garantida também pelo princípio da tipicidade, como uma extensão de

seu direito subjetivo. É o que a doutrina alemã chama de “direito de defesa” (Abwehrrecht).¹⁴⁹

A construção doutrinária da liberdade como direito defensivo está muito bem explanada por Diva Malerbi:

Por outras palavras, a elisão tributária refere-se pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar [...]. A liberdade proporcionada pela não-regulação tributária representa, na verdade, um limite jurídico ao poder do Estado, em uma de suas manifestações (a ação estatal de tributar), e uma área de proteção jurídica do particular, porquanto o Estado nela não pode interferir, sob pena de inconstitucionalidade. Vale dizer, o ordenamento jurídico brasileiro não só permite a existência de uma esfera de liberdade na tributação (não-regulação), mas também protege, por impor ao Estado a obrigação de não interferir nessa área reservada ao particular (além do limite: a lei). Assim, só a meditação sobre a área de ingerência estatal na tributação já serve para evidenciar o perfil jurídico assumido pelo direito subjetivo público denotativo da elisão tributária: um direito constitucional de liberdade a que corresponda um dever por parte do Estado a uma conduta omissiva na tributação.¹⁵⁰

Portanto, o direito subjetivo do cidadão, assegurado constitucionalmente, na liberdade de contratar corresponde a um dever do Estado em cobrar ou instituir tributos nos limites legais, ou seja, atuando dentro do princípio da tipicidade tributária. Por este motivo, assevera Edvaldo Brito com tanta firmeza e eloquência:

Não há possibilidade de existência, no direito brasileiro, de uma norma geral antielisão tributária, enquanto a Constituição mantiver a nucleação de que se fala supra, na qual se inclui o princípio da estrita legalidade do elemento material da hipótese do fato gerador com o corolário do princípio da tipicidade cerrada.¹⁵¹

Ressalte-se que inexistente o direito do Estado ao cumprimento de obrigação tributária sem a ocorrência do fato típico. A caracterização jurídica da ofensa à pretensão do Estado pelo alegado abuso de direito é insustentável.

Ora, só se pode falar em abuso de direito e dano ao Estado se se reconhecesse por parte desse um interesse tributário geral, mas não é assim que

¹⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 32.

¹⁵⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 75-76.

¹⁵¹ BRITO, Edvaldo. *Interpretação Econômica da Norma Tributária. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

ocorre. O interesse tributário estatal está regulamentado e limitado pela lei. Somente pode ser exercido dentro dos pressupostos inseridos no fato típico. De certa forma, os tributos estão "catalogados" no Texto Constitucional, não se permitindo ao legislador infraconstitucional ir além do previsto no seu leque de competências. Eis o princípio da tipicidade das competências, como corolário da "reserva da Constituição".

Imprescindíveis, neste ponto, são as lições de Alberto Xavier:

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, segundo respeite ou ofenda os limites da lei, mas nunca pode ser tachado de ilícito por colisão intencional e danosa com um pretensão direito subjetivo do Estado para além do que a lei define.¹⁵²

Compreender o Estado como detentor de interesses tributários gerais, ou seja, de um direito de crédito tributário, independentemente da ocorrência do fato jurídico tributário previsto em lei, é simplesmente declarar a morte do princípio da tipicidade tributária. Por consequência, o ordenamento jurídico brasileiro estaria adotando uma norma geral inclusiva ou cláusula geral de tributação. Assim, qualquer manifestação da capacidade contributiva seria tributada, independentemente de prévia e expressa previsão legal.

Adotar tal entendimento é inaceitável. O crédito tributário do Estado deve restar estrito e conforme os ditames legais. A tipificação das competências tributárias dos entes políticos tem justamente tal propósito: o de impedir a ampliação ou a caracterização do interesse tributário geral. É um dos limites ao poder de tributar.

Logo é inadmissível a teoria do abuso de direito, por adotar o entendimento de que a ocorrência de um fato extra-típico com efeito econômico similar ao fato típico caracterizaria uma conduta abusiva, devendo o particular, portanto, em face dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, ser tributado da mesma forma.

A norma geral antielisiva não pode, por conseguinte, guardar conformidade ao princípio da tipicidade, em face desse descompasso entre as hipóteses de incidência tributárias delimitadas constitucionalmente e a busca por uma tributação além do tipo tributário. Assim defende Helenilson Cunha Pontes:

¹⁵² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 133.

A regra anti-elisão implica ainda uma releitura do princípio da tipicidade tributária, o qual decorre, em maior ou menor medida, da própria disciplina constitucional que tipifica os pressupostos de fato sobre os quais podem recair as diferentes incidências tributárias. A busca de maior eficácia do princípio da capacidade contributiva, através da adoção de uma regra geral anti-elisão, conduz a uma abertura no princípio da tipicidade, o que, de certa forma, rompe com a concepção corrente acerca do significado deste princípio [...].¹⁵³

Ademais, é sempre importante lembrar que o tributo não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito, conforme determina claramente o artigo 3º do Código Tributário Nacional. Aplicar uma norma geral antielisiva em manifestações do particular, sob a alegação de que o fez por motivos exclusivamente fiscais, é passar ao largo do princípio da tipicidade e impor abusivamente o tributo como uma sanção pelo ato praticado. A desqualificação do motivo utilizado pelo particular pela escolha de um ato extra-típico não pode se transformar em sanção de ato ilícito.

Em verdade, a doutrina do abuso de direito utiliza todos seus argumentos numa tentativa de apenar o ato extra-típico praticado pelo particular, baseados na conjectura de que sempre o "elisor" ou "evasor" tem motivos exclusivamente fiscais para tal atitude. Há, sim, uma sanção ao exercício de uma liberdade, objeto de garantia constitucional.

Por fim, é importante ressaltar a incompatibilidade da aplicação analógica com o princípio da tipicidade da tributação. Como base de sustentação do sistema tributário brasileiro, a norma tributária que prevê certo ato como um fato típico não pode ser analogicamente aplicada a outro ato ou negócio jurídico extra-típico que produz resultado econômico equivalente.

Ao lado da idéia da tipicidade, estão os conceitos de taxatividade e de *numerus clausus*, que são incompatíveis com a existência de lacunas e a conseqüente idéia de integração analógica para a completude do sistema tributário. Este foi construído, na Constituição Federal de 1988, de forma a prescrever com clareza aos entes políticos os tipos tributários permitidos à tributação, ou seja, houve uma delimitação do campo de competência tributária. Os tipos tributários são fechados e taxativos, não se admitindo aberturas, ampliações ou analogias.

O campo que abrange os atos ou negócios jurídicos extra-típicos não constitui um "espaço vazio". Simplesmente foi uma opção do legislador constituinte

¹⁵³ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 123.

de não se tributar os atos praticados neste âmbito. A atuação do particular fica lá livre de qualquer imposição tributária estatal. É o chamado campo de não-incidência tributária, que não pode ser confundido com lacunas do sistema.

Com efeito, esta área jurídica foi destinada ao particular para o exercício do direito de liberdade fiscal, como reflexo da função de garantia do princípio da tipicidade. Constitui uma agressão e um abuso ao direito de liberdade do particular quando os órgãos públicos estatais transgridem essa zona fronteiriça da tipicidade. A liberdade fiscal consiste em um direito contra a analogia.

Não há, portanto, como tentar caracterizar analogicamente um ato ou negócio jurídico praticado pelo particular com um fato típico. Isto porque o fato típico é fechado e taxativo. É um tipo completo, insuscetível de ampliação ou identificação parcial com um outro fato extra-típico. Deve haver uma correta subsunção do fato ocorrido ao preceito da norma tributária. O fato extra-típico não pode ser semelhante ou análogo, porque o sistema tributário brasileiro adota o princípio da tipicidade fechada ou cerrada, não sendo suscetível de comparação.

5.3 Princípio da isonomia

Pelo princípio da isonomia ou igualdade, todos são iguais perante a lei, conforme disposto no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal. Essa igualdade, no entanto, não é absoluta, como veremos a seguir.

A igualdade é conceituada como um princípio em razão do qual devem ser tratados igualmente aqueles que estiverem na mesma situação jurídica, e desigualmente aqueles que estiverem em situação diversa. Comparando-se as pessoas, bens e fatos, porém, estes dificilmente estarão exatamente iguais ou desiguais. É impossível estabelecer uma similitude ou dessemelhança absoluta entre estas pessoas, bens e fatos, ocorrendo as igualdades em alguns aspectos e as desigualdades em outros aspectos da situação.

Rui Barbosa ensina com maestria esta mesma idéia, afirmando que "a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam".¹⁵⁴

¹⁵⁴ BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Prefácio de Batista Pereira. Nova Edição. Casa de Rui Barbosa: Rio de Janeiro, 1956, p. 32.

Aliás, bem complementa o entendimento do princípio da isonomia Celso Antônio Bandeira de Mello: "A *fortiori* todos são iguais perante a Administração e seus atos, uma vez que esta nada mais faz senão agir na conformidade das leis".¹⁵⁵

Para Hugo de Brito Machado, a melhor compreensão do princípio da igualdade deve ser feita sob o ponto de vista rigorosamente formal, ou seja, em razão da exigência do caráter hipotético da norma jurídica. Assevera que "qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser a mesma".¹⁵⁶ Desta feita, o princípio em comento restará ferido quando a norma não se aplicar a todas as pessoas, excluindo sua incidência de uma ou algumas.

Vale ressaltar que o caráter hipotético da norma estará preservado e, por conseguinte, o princípio da isonomia também, nos casos de norma que isenta. A isenção não viola o princípio da isonomia, pois garante o mesmo tratamento jurídico àquelas pessoas que se enquadrem na hipótese normativa da isenção, sem que haja uma singularização de determinada pessoa. Em suma, a igualdade é assegurada, neste caso, quando a norma de isenção se baseia em fator objetivo, e não subjetivo.

A grande questão da aplicação do princípio da isonomia, em face da concessão de uma isenção, é em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer aquela "discriminação legal" é justo. Eis o grande cerne da questão: o problema da justiça.

Em matéria tributária, o princípio da isonomia está assegurado no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, na Seção das Limitações do Poder de Tributar, na norma que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*. Assim, podemos afirmar que a discriminação, em termos de tributos, está expressamente vedada pela Constituição.

De qualquer forma, em matéria tributária, a regra em comento possui exceções constitucionais que abrem espaço para "discriminações" eleitas pelo legislador constituinte originário como importantíssimas na feitura do Sistema Constitucional Tributário, a saber, as *imunidades tributárias*.¹⁵⁷

¹⁵⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed., refundida, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74.

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 64.

¹⁵⁷ Não nos alongaremos neste ponto, por não nos parecer tão referente ao tema objeto de estudo.

Ademais, aplicação do princípio da isonomia encontra problemas nas chamadas *isenções fiscais*, pelas quais as administrações públicas (federais, estaduais e municipais) encontram, muitas vezes, suas "válvulas de escape" para a violação do dito princípio, sem atender ao fator objetivo, ou seja, ferindo o critério de justiça, de tão difícil percepção.

De todo modo, parece-nos que a regra da proporcionalidade é um boa e sólida fundamentação ao princípio da isonomia. Assim, instituir um tratamento fiscal que se oponha às sub-regras da adequação, da exigibilidade ou necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, está a ferir também o princípio da igualdade tributária.

Colocadas as premissas do princípio da isonomia ou igualdade tributária, mesmo que em linhas gerais, torna-se relevante confrontá-lo com o dispositivo normativo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Isto posto, indagamos: a norma antielisiva em comento se adequa ao princípio da isonomia?

Com base no princípio da isonomia, alguns doutrinadores sustentam a aplicabilidade da norma geral antielisiva, porque somente assim estaria resguardada maior igualdade jurídico-fiscal. Preleciona deste modo Hermes Marcelo Huck, *in verbis*:

Nessa ótica, somente haverá isonomia tributária se todos os que se encontrarem na mesma condição forem chamados a suportar carga fiscal idêntica. Se, com igual capacidade contributiva, um contribuinte, pela manipulação das formas jurídicas, pelo abuso de direito, pela simulação ou por qualquer outro subterfúgio, puder fugir ao imposto, estará sendo comprometido o princípio da igualdade, princípio esse que deve ser avaliado com a mesma importância que se concede aos da proteção da propriedade e da segurança jurídica. Quando o processo elisivo, mediante abuso de formas ou simulação, inibe a eficácia da norma tributária, está a um só tempo inibindo a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Os atos dos particulares, mesmo quando formalmente válidos, não podem ser oponíveis ao Fisco quando frutos de um uso abusivo do direito de auto-organização dos próprios negócios, comprometendo a aplicação e a eficácia dos referidos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.¹⁵⁸

A justificação da norma antielisiva, para Ricardo Lobo Torres, também repousa na igualdade, senão vejamos:

¹⁵⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. 2. vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p.16.

A elisão, como lembra Paul Kierchhof, é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsumtionsversuch*), donde se segue que o combate ao abuso de direito, que implica analogia disfarçada por parte do contribuinte terá sempre o aspecto da contra-analogia. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica.¹⁵⁹

Em que pese à prestigiada argumentação dos professores Hermes Marcelo Huck e Ricardo Lobo Torres, não entendemos da mesma maneira. O princípio da isonomia, logicamente, tem sua importância na interpretação e aplicação do Direito, notadamente do Direito Tributário, mas esta afirmação não lhe pode dar prevalência em detrimento dos demais princípios constitucionais.

Diante do próprio arcabouço do Sistema Tributário Brasileiro, os princípios constitucionais devem ser entendidos em harmonia. Logo o princípio da isonomia não pode servir de suporte de ampliação do intérprete para fins de incidência tributária, o que feriria os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

No plano constitucional, é inadmissível a adoção pura e simples de um princípio em detrimento do outro, de forma tão aberta e explícita. A interpretação do sistema, notadamente do sistema tributário brasileiro, deve ser tomada com base num critério harmonizador, pois as normas e os princípios não estão soltos neste ordenamento jurídico, não são pontos estanques no emaranhado normativo.

Ademais, no plano da lei complementar, o Código Tributário Nacional veda claramente, em seu artigo 108, §1º, a tributação por analogia. A norma antielisiva não pode servir como meio de integração analógico, ou seja, invocar tal norma a fim de exigir tributo não previsto em lei. Tal raciocínio fere, claramente, os princípios da legalidade e da tipicidade, bem como não se coaduna com a correta interpretação do princípio da isonomia.

Desta feita, o princípio da isonomia não pode ser utilizado como fundamento da norma antielisiva, aplicando-a a outros casos por analogia, por se entender que o caso mereça um tratamento isonômico, pois tal forma de agir constitui uma violação grave aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. A utilização desse argumento pelos adeptos da norma geral antielisiva foi veementemente criticada por Sacha Calmon Navarro Coelho:

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 240.

O argumento de que o princípio da isonomia está a exigir de cada contribuinte em idêntica situação de capacidade contributiva uma mesma contribuição, o que justificaria a eliminação da elisão fiscal, de modo a constituir, como determina a nossa Constituição, uma sociedade livre, justa e solidária, não passar de falácia a serviço do Estado onipotente e opressor. O viés ideológico da proposição é evidente. Nunca se ouviu dizer em nosso país que mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios da prevalência do emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o dever de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo, insustentável diante de um Estado que desigualava as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatórios. No entanto, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º da CF) passa igualmente pelos princípios fundamentais da República.¹⁶⁰ (grifos do autor)

Portanto, a norma geral antielisiva não pode ser aplicada sob o fundamento nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois o Poder Público estaria, em última análise, violando os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

5.4 Princípio da separação dos poderes

O princípio da separação dos poderes, de tanta influência sobre o moderno Estado de Direito, embora tenha tido sua sistematização na obra de Montesquieu, que o empregou claramente como técnica de salvaguarda da liberdade, conheceu, todavia, precursores, já na Antiguidade (Aristóteles), na Idade Média (Marsílio de Pádua) e em tempos modernos (Locke, Bodin, Swift e Bolingbroke).

A partir de Montesquieu, na obra *Do Espírito das Leis*, a doutrina da separação dos poderes do Estado tomou melhor forma. Este gênio francês criou a técnica de separação de poderes, que resume o princípio constitucional de maior voga e prestígio de toda a idade liberal.

¹⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'Interpretação Econômica do Direito Tributário' ou a Chamada 'Norma Geral Antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 283.

Distingue Montesquieu em cada Estado três sortes de poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. A cada um desses poderes, segundo o pensador francês, correspondem determinadas funções.

O princípio da separação dos poderes se inaugura no moderno Estado de Direito como técnica predileta dos convergentes esforços de limitação do poder absoluto e onipotente de um executivo pessoal, que resumia até então toda a forma básica de Estado.

Posteriormente, na Inglaterra do século XVIII, Bolingbroke desenvolveu a chamada técnica dos *checks and balances*, o sistema dos pesos e contrapesos, que constituem corretivos eficazes ao rigor de uma separação rígida de poderes, que se pretendeu implantar na doutrina do liberalismo, em nome do princípio de Montesquieu.

Na prática constitucional do Estado moderno, a referida técnica consiste na mais eficaz forma de equilíbrio e interação dos poderes estatais, resultando numa revitalização do princípio da separação dos poderes de Montesquieu.

O Brasil, ao decidir-se pela forma republicana de governo, aderiu ao princípio da separação de poderes na melhor tradição francesa (a de Montesquieu) com explicitação formal. Após a Constituição de 1891, as outras (1934, 1946, 1967 e 1988) mantiveram o princípio, praticamente reproduzindo os textos constitucionais. A Carta Magna de 1988 consagra o princípio da separação dos poderes em seu artigo 2º, *in verbis*: "São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário".

Ademais, ressalta-se a importância deste princípio constitucional num outro direito fundamental assegurado no inciso XXXV do artigo 5º da Lei Maior: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Traçadas as diretrizes fundamentais do princípio da separação dos poderes, é mister confrontá-lo com a aplicação da norma geral antielisiva inserida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. A norma em comento está de acordo com o princípio constitucional criado por Montesquieu?

Neste íterim, vale analisar o efeito do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, no qual se dá à Administração Pública o poder de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo particular para fins fiscais.

Noutros termos, este poder-dever da autoridade administrativa fiscal não estaria indo de encontro ao princípio da separação dos poderes? Onde ficaria a função jurisdicional reservada ao Poder Judiciário na análise quanto à validade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo particular?

Não nos parece que o dispositivo em comento (no qual se permite à Fazenda Pública desconsiderar a fraude e a simulação a fim de tributar o negócio entendido de acordo com a realidade) seja uma mera repetição do artigo 149 do CTN, no qual se atribui à autoridade administrativa lançar e revisar de ofício, nos casos de fraude, dolo ou simulação por parte do contribuinte ou de terceiros. Até porque não entendemos que o artigo 149 em comento libera o fisco de buscar o Poder Judiciário para requerer a anulação do negócio jurídico praticado com alguns daqueles vícios. Este dispositivo não exclui a manifestação judicial sobre a nulidade ou não do negócio jurídico praticado, ensejando a interpretação sobre a validade desses atos jurídicos à Administração Tributária.

Ademais, prescreve o artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional que: "A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos". Isto significa que a nulidade e a anulabilidade dos negócios privados não são oponíveis ao Direito Tributário, não permitindo que a Fazenda Pública avalie a validade desses atos jurídicos sem a manifestação do Poder Judiciário.

Em verdade, o parágrafo único do artigo 116 do CTN inovou na ordem jurídica nacional, ao retirar a validade do artigo 118 do mesmo diploma, e permitir ao fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo particular para fins fiscais, sem a necessidade de manifestação jurisdicional própria do Poder Judiciário. Neste ponto, entendemos que o dispositivo em comento é inconstitucional, por ferir o princípio da separação dos poderes.

O professor Ives Gandra da Silva Martins corrobora o argumento da inconstitucionalidade do dispositivo da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por violação ao princípio da separação dos poderes:

[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que

escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, §4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da 'lei' para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da 'elisão fiscal', diversa da 'evasão' – aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal – deixa de existir no direito brasileiro.¹⁶¹

Para Sidney Saraiva Apocalypse, a norma geral antielisiva viola o princípio constitucional da “tripartição do Poder”, pois o Poder Executivo acumula, além da função administrativa, as funções judicantes e legislativas. Vejamos seu posicionamento:

Observe-se que tal regra antielisiva atribui ao Poder Executivo função judicante ou legislativa. Isto porque, a se admitir estar a mesma voltada à desconsideração de atos ou negócios jurídicos (válidos) praticados com finalidade de economizar tributos [...], a mesma estaria concedendo ao Poder Executivo competência para anular (ainda que só para fins fiscais) os verdadeiros e inexoráveis efeitos de atos válidos, sob julgamento de que a finalidade fôra de evitar a carga fiscal, ou mesmo minimizá-la. Ou, admitindo que possa a autoridade administrativa atribuir efeitos jurídicos diversos dos irradiados pelos atos praticados, estar-se-á atribuindo a essa mesma autoridade competência para antecipar a atividade legislativa; única atividade de que se pode extrair norma prescritora da conduta pague tributo.¹⁶²

Em face dos argumentos ora expostos, seguimos a doutrina de Ives Gandra e Sidney Saraiva quanto ao princípio em comento. Entendemos, também, que uma norma geral antielisiva viola o princípio da separação dos poderes, por conferir poderes excessivos à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo particular, com o objetivo de economia tributária. O agente fiscal estaria exacerbando de sua competência, ao ampliar suas atividades, incorporando função legislativa e judicante.

¹⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p.125-126.

¹⁶² APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A Regra Antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 312.

5.5 Princípio da transparência

O País vem passando por sérias modificações no que tange à Administração Pública, buscando clareza e retidão no trato com a coisa pública, notadamente no âmbito do Direito Financeiro. A fonte desta inspiração doutrinária vem do Direito estrangeiro, no chamado "princípio da transparência".

No Brasil, o ponto de partida se deu com a Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), esta inspirada no *Fiscal Responsibility Act*, da Nova Zelândia. Juntamente a esta lei, vieram a Lei Complementar nº 104, de 2001, que instituiu a norma geral antielusiva, e a Lei Complementar nº 105, de 2001, tratando de normas anti-sigilo bancário.

Ademais, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 646, chamado de Código de Defesa do Contribuinte. A exemplo do *Taxpayer Bill of Rights II*, dos Estados Unidos, e da *Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*, da Espanha, cresce a tentativa de se imprimir maior transparência nas condutas tanto da Fazenda Pública como do contribuinte.

Para Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência fiscal está implícito na ordem jurídica constitucional. Para outros doutrinadores, como Jayr Viégas Gavaldão Jr., o princípio da transparência fiscal está expresso no Texto Constitucional, em seu §5º do artigo 150, a saber: "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Este princípio é correlato ao da *informação*, postulado básico do direito das relações de consumo, que trata de assegurar ao consumidor a clara, correta, precisa e completa informação dos produtos e serviços que consome.

Assim, é preciso que os contribuintes – a exemplo dos consumidores – saibam exatamente o que, por que e para quem estão pagando determinada quantia a que se chama de "tributo". Estes, muitas vezes, vêm disfarçados nos preços das mercadorias e serviços, sem que o contribuinte se dê conta do real gravame fiscal, sem saber até mesmo que o ônus do tributo será por ele arcado.

No Direito Tributário Internacional, segundo Jayr Viégas Gavaldão Jr., a doutrina designa o referido postulado em "princípio da transparência fiscal internacional":

[...] a qual resulta da incidência de uma norma sancionadora que desconsidera uma relação jurídica societária entre um sujeito residente e uma sociedade domiciliada em território estrangeiro, que está endereçada, precipuamente, a reprimir a permanência dos rendimentos advindos da exportação de capital em território alheio voltada, muitas vezes, à economia fiscal.¹⁶³

O princípio da transparência fiscal, postulado fundamental de qualquer Estado Democrático de Direito, que na verdade não precisaria estar positivado no Texto Constitucional, assegura exatamente esta clarividência na relação juridico-tributária, ou seja, na relação entre fisco e contribuinte (de direito e de fato).

Assim, pelo princípio da transparência fiscal, o Poder Público estatal deve pautar suas condutas da forma mais clara possível, apresentando toda a legislação tributária consolidada ao contribuinte, esclarecendo as opções fiscais deste, bem como abolindo quaisquer obscuridades legislativas. Ademais, a atividade financeira (ou seja, após o recolhimento das exações fiscais) deve, também, estar voltada para a transparência nas ações do Poder Público, na aplicação dos recursos e nas destinações legais e constitucionais previamente determinadas.

Quanto ao contribuinte, sua conduta deve ser trilhada pela mais absoluta boa-fé, preservando o interesse privado almejado pelos negócios jurídicos realizados, mas sem se despreocupar com o interesse público. Assim, na medida em que incorra em uma das hipóteses de incidência tributárias legalmente previstas, o contribuinte deve seguir os caminhos legais mais legítimos para o recolhimento do tributo, sem que haja lesão ao erário.

Neste ponto, convém analisar a eficácia e legitimidade de uma norma geral antielisiva em relação ao princípio da transparência fiscal. Vedar o planejamento tributário sob o argumento de que o contribuinte deve pautar suas condutas na clareza dos procedimentos e formas adotados é perfeitamente inadmissível. Não se pode interpretar a elisão tributária como procedimento obscuro e ilícito, apto a lesar sempre a Fazenda Pública. O planejamento tributário, quando bem elaborado e fundamentado, é feito às claras, com a ajuda de profissionais qualificados (advogados, contadores, economistas, administradores de empresas etc.), sem qualquer intuito de mancomunação contra o fisco.

¹⁶³ GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. Considerações acerca da Transparência Fiscal Internacional e do Descompasso da Legislação Brasileira. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 298.

É preciso ressaltar, contudo, que condutas de certos contribuintes pautadas em atos simulados, fraudulentos e dolosos, com intuito exclusivo de economia tributária e com violação indireta da lei, são procedimentos inaceitáveis, por sua obscuridade, o que fere o princípio da transparência fiscal.

5.6 Princípio da segurança jurídica

Há dois princípios entendidos como fundamentais para o Direito: justiça e segurança jurídica. Neste ponto, precisamos discorrer sobre a importância da segurança jurídica nas relações dos cidadãos, entre si, e com o Estado (Poder Público Tributante).

Cabe ao Estado – entendido este como pessoa capaz de organizar o sistema normativo – preservar a segurança, por ser esta um dos valores fundamentais da humanidade. A segurança, em suma, é um das principais aspirações humanas.

Podemos, então, dizer que a segurança jurídica consiste, basicamente, na própria existência do Direito, este entendido como ordenamento jurídico estatal. A própria existência de uma ordem jurídica é uma garantia de segurança jurídica, que justifica ainda as demais instituições jurídicas.

Não podemos fundamentar, contudo, a segurança jurídica tão-somente na existência do Direito, adotando uma concepção formalista e conservadora. Uma construção do princípio da segurança jurídica deve resultar de um critério de valoração da norma jurídica, e não de sua mera existência.

Neste ponto, ressaltemos as lições de César García Novoa, professor titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Santiago de Compostela, a respeito da dimensão valorativa do princípio da segurança jurídica, juntamente com a idéia de justiça. Vejamos:

Así, para una justificación plena de la seguridad jurídica no bastará con constatar la vinculación de la seguridad con el Estado, entendido éste en la acepción kelseniana de "orden coactivo de la conducta humana". Y ello, porque incluso, la propia teoría pura del Derecho del maestro vienés acaba reconociendo que "el Estado debe aceptarse como una expresión con un valor cualificado"; no podríamos hablar de seguridad jurídica como una derivación automática de la existencia de un orden jurídico estatal, sino que la seguridad jurídica requerirá una existencia del Estado que sea "éticamente aceptable".

Aquí es donde aparece en toda su plenitud la dimensión valorativa de la seguridad, valor que debe ser construido a través de sua vinculación a otro valor como es la justicia. El haber sabido compatibilizar seguridad con justicia-valor supone un hito decisivo a la hora de superar una visión de la seguridad basada en presupuestos positivistas y conservadores, esbozada a partir de un concepto de Derecho como expresión de orden y contrapuesta a la justicia material. Por tanto, no se puede partir de otro concepto de seguridad jurídica que no sea el de seguridad a través de un Derecho justo, que merezca un juicio positivo de racionalidad.¹⁶⁴

A união harmônica desses dois valores – segurança e justiça – resultará numa ordem jurídica estatal e numa sociedade mais aceitáveis, do ponto de vista ético, moral e jurídico. Eis o que chamamos de Estado de Direito.

Assim, partindo da premissa de que um dos princípios mais importantes para preservação das relações jurídicas em geral é o da segurança, esta se torna essencial no desenvolvimento das atividades econômicas e no cumprimento das obrigações contratuais, avençadas entre particulares, bem como das obrigações legais, impostas pelo Poder Público aos contribuintes.

A positividade do Direito confere segurança jurídica aos indivíduos, proporcionando assim condições de certeza e igualdade indispensáveis a todo e qualquer cidadão numa dada sociedade. Esses dois fatores – *certeza e igualdade* – são imprescindíveis à obtenção de tão almejada segurança jurídica.¹⁶⁵

Para Roque Antonio Carraza, o princípio da segurança jurídica está estritamente ligado aos princípios da tipicidade e do exclusivismo, senão vejamos:

O princípio da tipicidade contribui, pois, para a realização da segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a *quantificação* do tributo.

Melhor dizendo, a *segurança jurídica*, com o seu corolário de *proteção de confiança*, leva, em matéria tributária, ao *princípio da tipicidade fechada*, com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária.

A segurança jurídica leva, ademais, ao *princípio do exclusivismo*, com a conseqüente proibição do emprego de *normas indeterminadas*, que, muito ao propósito, Nuno Sá Gomes chama de "elásticas" ou "de borracha".¹⁶⁶

O princípio da segurança jurídica vem consagrado no Texto Constitucional quando o legislador constituinte garantiu-o como direito fundamental, no artigo 5º,

¹⁶⁴ NOVOA, César García. Seguridad Jurídica Y Derecho Tributario. *Derecho Tributario – Estudios em Homenagem a Geraldo Ataliba*, Celso Antônio Bandeira de Mello (org.). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 47.

¹⁶⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 381.

¹⁶⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 383-384.

inciso XXXVI, *in verbis*: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Assim, atos jurídicos realizados e negócios jurídicos celebrados pelo ente privado, quando estiverem formalmente perfeitos, são intangíveis como direito fundamental assegurado no Texto Magno.

Ademais, o ato jurídico perfeito – como direito individual – está seriamente protegido dos efeitos de, até mesmo, uma emenda constitucional, conforme disposto no artigo 60, §4º, inciso IV, da Lei Maior, que dirá, portanto, de ato ou procedimento administrativo de agente fiscal tendente a desconsiderar o ato ou negócio praticado pelo particular, para fins tributários.

O princípio da segurança jurídica – da certeza jurídica ou da não-surpresa, como denominado por alguns – é de fundamental importância para se legitimar a cobrança de tributos, uma vez que o contribuinte somente vai sentir a certeza do correto cumprimento de suas obrigações tributárias, quando estas estiverem apoiadas em normas legítimas e bem fundamentadas no Texto Constitucional. Quem transmite essa segurança nas relações jurídicas é o próprio legislador – ao prescrever condutas dotadas de validade, legitimidade e eficácia – e a autoridade administrativa competente – ao regulamentar a cobrança dos tributos de sua competência, respeitando os princípios constitucionais que limitam sua atuação, bem como respeitando o contribuinte justo e honesto que deseja quitar suas obrigações fiscais, mas muitas vezes não é bem orientado para tal atitude.

Expõe muito bem Edmar Oliveira Andrade Filho sobre o princípio da segurança jurídica, *in verbis*:

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 conflitos de interesse.¹⁶⁷

¹⁶⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Norma antielisão e ruptura do estado de direito. (*Mini*) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n.º 10.637/2002 (antiga Mp 66). Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 156-157.

Como é fácil perceber, o princípio da legalidade é um instrumento de realização do princípio da segurança jurídica. Qualquer amesquinamento daquele implica sacrificar este. A segurança jurídica é valor fundamental a ser preservado pelo Estado Democrático de Direito. A Administração Tributária deve, portanto, pautar suas atividades de forma a transmitir essa segurança jurídica aos administrados.

O regime da tributação deve atender à segurança constitucional buscada pelo Estado de Direito. Este se constrói não somente com base na legalidade, na juridicidade e na constitucionalidade, mas também na segurança que o próprio 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.

Assim, segundo James Marins, a segurança jurídica assenta em três dimensões da tributação: a material, a formal e a processual.¹⁶⁸ A segurança material consiste na “plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra tão-somente através da observância formal e material da *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”. Por fim, a segurança processual caracteriza-se “pela qualidade do *procedural due process of law* que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal”.

O Estado, portanto, não pode ser artifice da desconstrução do regime de especial segurança constitucional a qual lhe incumbiu a proteção. Noutros termos, não podem os órgãos estatais promover a insegurança jurídica, notadamente no âmbito da Fazenda Pública, quando da produção legislativa tributária legal e infralegal (na exposição de decretos e portarias ilegais ou além dos parâmetros de regulamentação da lei), do aumento de poderes na fiscalização (inspeções infundáveis e infundadas dentro das empresas, quebra de sigilo bancário etc.), nos julgamentos administrativos (com a pressão feita nos julgadores administrativos, com decisões em grande parte favoráveis ao fisco), enfim 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.

¹⁶⁸ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14.

O planejamento tributário é perfeitamente adequado ao Sistema Tributário Brasileiro para João Dácio Rolim, não sendo aceitáveis, por outro lado, atitudes do fisco em obstaculizá-lo ou proibi-lo por ferirem o princípio da segurança jurídica. Vejamos o ensinamento desse jurista:

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. Dessa maneira, é perfeitamente possível que se organize a empresa com o objetivo econômico precípuo da maior economia de tributos. [...].¹⁶⁹

Não restam dúvidas de 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. Como preleciona Natércia Sampaio Siqueira, a "segurança jurídica funciona como um fator de equilíbrio entre as liberdades individuais e a atuação estatal cada vez mais dinâmica, intensa e onerosa".¹⁷⁰

Hodiernamente, no entanto, o princípio da segurança jurídica é constantemente questionado, mais especialmente pela crítica severa que se faz ao método hermenêutico da literalidade, sendo este base de utilização daquele princípio. Alguns doutrinadores elencam os princípios da solidariedade e da justiça social como novéis pilares da era estatal contemporânea. Assim, a mais moderna interpretação do Direito Tributário, segundo estes, deveria estar pautada em outros princípios fundamentais, mais voltados para o interesse coletivo em detrimento do interesse privado.

Ora, malgrado a argumentação aventada amiúde, não nos parece que seja assim. A estabilidade é o ônus que o Estado deve suportar, em face de sua elevada e arcaica tributação. Na atual conjuntura do País, a realidade econômica do povo não proporciona, nem de perto, uma interpretação que dê margem a questionamentos sobre o princípio da segurança jurídica. Preservá-la é, isso sim,

¹⁶⁹ ROLIM, João Dácio. Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. 2. vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p. 57.

¹⁷⁰ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. A inconstitucionalidade da norma geral antielisiva. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n°. 10.637/2002 (antiga Mp 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 313.

uma questão de justiça social, de solidariedade para com a situação econômica do povo, bem como um interesse coletivo na reconstrução do País.

Desta feita, as normas tributárias não podem ser interpretadas apenas sob o ponto de vista fiscal, ou seja, que a finalidade estatal da tributação é sempre incrementar sua arrecadação. Tal justificativa fere letalmente o princípio da segurança jurídica, notadamente um dos mecanismos mais eficazes de proteção das liberdades individuais.

O cidadão brasileiro precisa conhecer seu sistema tributário, necessita familiarizar-se com ele, entendê-lo de forma a ter noção do que, para quem e para qual finalidade desembolsa recursos seus ao Poder Público Tributante, nos seus três níveis governamentais. Este pleno conhecimento é um fator de validade e legitimidade dos atos administrativos tributários.

Neste atual cenário, a estabilidade política, econômica e social é vital para o cidadão brasileiro, não entendido este de forma isolada, mas como toda uma sociedade. Noutros termos, a estabilidade é sim uma questão de interesse coletivo – da sociedade brasileira – e não de interesse privado.

Podemos inferir, assim, que uma norma geral antielisiva causaria uma profunda insegurança jurídica, pois estaria ferindo direitos do contribuinte a legítimo planejamento tributário. Tais direitos estão consagrados na Constituição Federal, como dantes mencionado, sendo inadmissível sua obstaculização.

Por outro lado, entendemos possível uma norma geral antielusiva (proibitiva de atos simulatórios, fraudulentos e dolosos, no intuito exclusivo de economia tributária, e com violação indireta da lei), porquanto a existência desses atos é a verdadeira causa de insegurança jurídica, por transformar a relação fisco-contribuinte em algo sempre conflituoso e palco de intermináveis e infundadas discussões judiciais.

5.7 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais antigos, chegando até ser vislumbrado entre os egípcios. Suas linhas essenciais foram mais bem estruturadas pelos filósofos gregos, com base no ideal de justiça distributiva formulado por estes, notadamente reforçado pela Filosofia aristotélica. Nota-se,

portanto, que o princípio da capacidade contributiva é mais antigo do que a Ciência das Finanças e o Direito Tributário.

Nesta mesma linha de compreensão histórica, Aliomar Baleeiro já escrevera: "Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva."¹⁷¹

Em termos conceituais, pelo princípio da capacidade contributiva, entende-se que cada indivíduo deve contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. Noutras palavras, o princípio em tela significa a possibilidade de suportar o ônus tributário. O valor de justiça distributiva inserto no princípio da capacidade contributiva é bem explicado por André Luiz Estrella:

Essa distribuição igualitária do ônus permitiria a concretização da justiça distributiva, balizada pela idéia de igualdade. O escalonamento da tributação far-se-ia de forma que começasse além do mínimo necessário à existência humana digna e terminasse aquém do limite destruidor da propriedade. Dessa maneira, a igualdade que permeia tanto a capacidade contributiva quanto a legalidade tributária adequaria a sobrevivência pacífica e vitalizante da justiça fiscal com a segurança jurídica.¹⁷²

Acrescentando ao tema as lições do professor Helenilson Cunha Pontes, o princípio da capacidade contributiva fundamenta-se nos valores da justiça e da solidariedade, conforme ensina:

A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.

Portanto, a capacidade contributiva constitui, na ordem jurídica brasileira, princípio constitucional impositivo, que deve informar toda a atividade de imposição tributária na medida em que o Estado brasileiro, também no exercício desta função, deve atuar no sentido da construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Justiça e solidariedade que, aliás, constituem os cernes valorativos da positividade do princípio da capacidade contributiva.¹⁷³

¹⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 268.

¹⁷² ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão Revisitada – Artigo 116, parágrafo único, CTN. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.113. Também disponível na página eletrônica: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2317>.

¹⁷³ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

Quanto ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a doutrina analisa o referido postulado fundamental sob as dimensões subjetiva e objetiva. No plano subjetivo, o princípio em comento é visualizado em seu aspecto valorativo, ou seja, verificam-se as funções desempenhadas por ele na ordem jurídica, o reflexo de sua positividade perante a sociedade. Assim, o princípio da capacidade contributiva apresenta as funções solidária e garantidora.¹⁷⁴

No plano objetivo, o princípio em tela representa a escolha do legislador dos fatos reveladores de conteúdo econômico para figurarem como hipóteses de incidência tributárias. São as situações fáticas eleitas pelos parlamentares para comporem os núcleos das imposições tributárias. Representa um limite interno (na exigência de um critério razoável e aceitável “entre o pressuposto econômico tributável e a prestação tributária decorrente de sua realização”) e externo (na própria eleição dos fatos reveladores de conteúdo econômico) ao legislador, na tarefa da criação das hipóteses de incidência tributárias.¹⁷⁵

A maior parte da doutrina ressalta a ambigüidade da locução “capacidade contributiva”, sendo entendida por alguns autores como recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais variados conteúdos, com base nas mais diversas interpretações. Tal ambigüidade é perigosa no entendimento de juristas nacionais e estrangeiros – tais como Alfredo Becker, Emilio Giardina, Hugh Dalton, A.D.Giannini, Scotto – pois este fundamento pode se justificar e explicar tudo o que quiser.

Atualmente, o postulado da capacidade contributiva é dispositivo expresso nas constituições da maioria dos Estados modernos, representando, para muitos doutrinadores, a versão do princípio da isonomia em matéria tributária. Consideramos, apenas, que o princípio da capacidade contributiva é um instrumento a ser utilizado pelo legislador para a realização da isonomia.

Uma vez inserido o princípio em comento nos modernos textos constitucionais, logo se formaram duas correntes doutrinárias no que diz respeito à natureza jurídica da regra constitucional. A primeira corrente afirma que o princípio tem apenas natureza programática; enquanto que o segundo considera que o mesmo se trata de uma eficaz regra jurídica.

¹⁷⁴ Conforme preconiza Helenilson Cunha Pontes.

¹⁷⁵ Segundo as lições de Helenilson Cunha Pontes.

A primeira corrente doutrinária, que visualiza a natureza programática do princípio, possui o maior número de adeptos.¹⁷⁶ Para estes, o princípio é uma regra vazia de juridicidade e coercibilidade. Examinado sob o aspecto objetivo, o princípio da capacidade contributiva inserto nos textos constitucionais tem caráter programático, mais diretivo para o legislador do que para o Poder Executivo ou o Judiciário. Desta feita, entende-se que o legislador, ao eleger um fato econômico como juridicamente relevante para gerar o nascimento de um tributo, leva em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das relações tributárias que o fazem surgir no mundo fenomênico.

Já a segunda corrente doutrinária considera que o princípio da capacidade contributiva é uma genuína regra jurídica, que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher determinados fatos-signos presuntivos de riqueza para comporem as hipóteses de incidência dos tributos. Ademais, a regra jurídica constitucional em comento também se dirige ao juiz, que fica obrigado a investigar aqueles fatos-signos para a correta aplicação do princípio, para fins de incidência do tributo. Por fim, os doutrinadores adeptos a essa corrente afirmam que a desobediência do legislador ordinário a esse princípio provoca a inconstitucionalidade da lei tributária.¹⁷⁷

Alfredo Augusto Becker, no seu peculiar e reconhecido pensamento crítico, faz uma análise aprofundada do princípio da capacidade contributiva e condena de forma ferrenha o exagero imprimido por ambas as doutrinas. Entende que tanto a primeira corrente (que nega qualquer eficácia jurídica), quanto a segunda (que confere total eficácia jurídica) pecam pelo extremismo de suas teses. Preciosas são as lições de Becker no sentido de esclarecer ambas as correntes doutrinárias relativas ao princípio da capacidade contributiva. Vejamos o comentário sobre a primeira delas:

Seu erro é negar *qualquer* eficácia à regra constitucional em foco. Uma serena análise científico-jurídica do problema demonstrará que, apesar de haver no caso o mais notável exemplo de constitucionalização do equívoco, contudo ainda é possível encontrar naquela regra constitucional

¹⁷⁶ São adeptos dessa corrente: Rubens Gomes de Souza, Pontes de Miranda, Carlos Maximiliano, Fernando Arche-Domingo, A.D. Giannini, Gustavo Ingrosso, B. Cocivera, Salvatore Bartholini, Dertilis, Romanelli-Grimaldi, Amorth, Crosa, Pergolesi, Biscaretti di Ruffia, Ambrosini, D'Eufemia, Mazziotti, Balladore-Pallieri, A. D'Angelillo, Giorgetti, Áster Rotondi.

¹⁷⁷ São adeptos dessa corrente: Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Emilio Gardina, A. Berliri, Arnaldo de Valles, Cereti.

um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam sua juridicidade e que delimitam o restrito campo de sua eficácia jurídica.¹⁷⁸ (grifos no original)

Quanto à segunda corrente, Becker afirma que:

Seu desacerto é estender a eficácia jurídica da referida regra constitucional de modo a abranger o *juiz* no momento em que este analisa os fatos signos presuntivos de renda ou capital, *em cada caso concreto singular* e em relação a um determinado contribuinte. O juiz pode declarar a inconstitucionalidade da lei tributária exclusivamente *sob o ângulo do legislador ordinário* e nunca sob o ângulo de um determinado indivíduo que realizou a hipótese de incidência no caso singular. O juiz está juridicamente obrigado a declarar a inconstitucionalidade da lei tributária se o legislador tiver escolhido para composição de sua hipótese de incidência fatos que *não* são signos presuntivos de renda ou capital acima do indispensável. Entretanto, se a hipótese de incidência atendeu à regra constitucional, por ser uma *presunção* de renda ou capital acima do indispensável, então, o juiz não poderá nunca "deixar de aplicar" a lei tributária (não poderá deixar de reconhecer a incidência da regra jurídica tributária), mesmo que aquela presunção não se realize num determinado caso concreto singular. Permitir que o juiz, em cada caso concreto singular e sob o fundamento acima indicado "deixar de aplicar" a lei tributária, significa: a) perder toda a certeza e praticabilidade do direito; b) desconhecer que a criação da regra jurídica necessariamente deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial; c) substituir o Direito pela Moral; d) confundir validade e justiça da regra jurídica; e) inverter toda a fenomenologia jurídica, pois, a referida regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica *idêntica* à da regra jurídica que estabelece presunção *juris et de jure*.¹⁷⁹ (grifos no original)

Por fim, Becker sintetiza seus argumentos, concluindo que o princípio da capacidade contributiva acolhe uma genuína regra de Direito Natural. Isto porque nenhuma das duas correntes desenvolve uma constatação objetiva de um fato, mas apenas uma valorização subjetiva do fato.

Traçados os parâmetros iniciais basilares do princípio da capacidade contributiva, faz-se necessária sua confrontação com o parágrafo único do artigo 116 do CTN, chamada por boa parte da doutrina de "norma geral antielisiva".

Para os defensores da constitucionalidade da norma geral antielisiva, instituída pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN (este inserido pela Lei Complementar nº 104/2001), o princípio da capacidade contributiva seria um dos fundamentos de sua consonância com o Texto Constitucional. Aldemário Araújo Castro assim defende sua pretensão quanto à norma em comento, *verbis*:

¹⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. cit.*, p. 489.

¹⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. cit.*, p. 489-490.

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.¹⁸⁰ (destaque no original)

Em que pese à fundamentação trazida pelo Procurador da Fazenda Nacional retrocitado, assim não nos parece ser a melhor construção legal do problema. Em verdade, o princípio da capacidade contributiva advém de uma regra de Direito Natural que pressupõe o ideal de justiça, hodiernamente fundamentado no princípio da isonomia tributária. Assim, se houver duas ou mais pessoas incorrendo na mesma situação prevista na lei como hipótese de incidência de um tributo, portanto geradora da obrigação tributária, 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 este não deseja. Não se pode dar efetividade a um princípio às custas da liberdade assegurada constitucionalmente a todos os indivíduos.

É inadmissível a "requalificação" pretendida e defendida por juristas defensores da norma geral antielisiva. Isto porque a utilização do 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, viola também os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

Na aplicação da norma geral antielisiva, a autoridade administrativa está sugerindo uma interpretação mais maleável do princípio da legalidade e da tipicidade tributária, pretendendo implementar uma supervalorização do princípio da capacidade contributiva. Isto não é possível, no entanto, pois os princípios

¹⁸⁰ CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n° 10.637/2002 (antiga MP 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 49.

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.

Tal prática configura, claramente, a aplicação do recurso da analogia, para fins tributários. Como é sabido, o emprego da analogia para a exigência de tributos não previstos em lei é vedado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, parágrafo primeiro.

Nesta mesma linha de pensamento, Hugo de Brito Machado repele o argumento de que o princípio da capacidade estaria a fundamentar a norma geral antielisiva:

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 consequência 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.¹⁸¹

Não há qualquer suporte constitucional expresso para a doutrina do abuso de direito, de Marco Aurélio Greco. Esse jurista defende a eficácia positiva da capacidade contributiva como premissa para a aplicação da norma antielisiva. Assim manifesta seu pensamento a respeito do princípio em comento:

No texto da CF/88, a capacidade contributiva assume importância e caráter muito mais relevante do que anteriormente se lhe reconhecia. 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).¹⁸²

Ora, se se defende a limitação aos direitos e garantias fundamentais do cidadão no que tange à sua liberdade de contratar, acarretando assim a tributação dos atos e negócios jurídicos praticados da mesma forma que outros legalmente

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2002, p. 361.

¹⁸² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 292.

tipificados, tal limitação somente poderia estar assentada no Texto Magno. Logo são essas limitações os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Ocorre que os doutrinadores tradicionais que defendem esta corrente entendem que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não são limites à liberdade contratual. Estes limites à liberdade do cidadão decorreriam da lei. Assim, os referidos princípios não teriam essa eficácia negativa, mas, ao contrário, positiva. Seriam verdadeiros comandos da Constituição ao legislador infraconstitucional, bem como garantias do cidadão.

Tal argumentação, contudo, não se sustenta. Se a capacidade contributiva tem eficácia positiva, e a lei deve alcançar todas as situações em que os particulares nela estiverem, logo há uma pretensão do Estado em tributar estes fatos jurídicos. Resta claro, assim, que esta pretensão estatal configura uma limitação à liberdade de contratar do cidadão.

Com base na capacidade contributiva, toda e qualquer situação em que o cidadão procurasse realizar um 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.

Entendemos, porém, que 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". Logo estes 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 tem força bastante para abalar os direitos e garantias fundamentais, notadamente os princípios da legalidade, da tipicidade e o direito da liberdade de contratar.¹⁸³

Em verdade, o princípio da capacidade contributiva não tem uma eficácia positiva, como sustenta Marco Aurélio Greco, mas desempenha uma função negativa ou proibitiva. Noutros termos, a capacidade contributiva é uma vedação ao Poder Legislativo para se tributar de forma discriminada, arbitrária ou não razoável

¹⁸³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado Y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. Título original: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Versão espanhola, p. 33-34.

contribuintes que estejam em situações equivalentes. Não existe um comando para o legislador tributar cidadãos que estejam em situações equivalentes, em face de sua capacidade contributiva.

O preceito constitucional estabelece que a instituição de imposto deverá ser feita de maneira pessoal, graduando-se segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ademais, 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. Logo 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 essa linha de raciocínio:

Por outro lado, não existe nem poderia existir, pela inexecutabilidade 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, isenções, não-incidências, 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 semeantes de sua própria elisão. Em síntese, não existe sempre um imposto (there is not always a tax). 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.¹⁸⁴

Se entendêssemos que capacidade contributiva tivesse eficácia positiva, o princípio da tipicidade estaria quebrado por inteiro. Assim, o fato típico seria suficiente 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.

Ademais, tal construção doutrinária encerra uma contradição lógica. Se a premissa é de que a capacidade contributiva tem eficácia positiva, então todas as manifestações idênticas àquela prevista no fato típico deverão ser atingidas pela norma tributante. A eficácia positiva revela-se quando o particular pratica um ato com o fim exclusivo de não pagar ou pagar menos tributo. Assim, a capacidade contributiva descaracteriza-se por não mais desempenhar sua função objetiva e igualitária, inserindo um critério subjetivo de desigualdade e discriminação.

¹⁸⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. José Bushatsky: São Paulo, 1977, p. 86.

Não é essa, todavia, a função do princípio da capacidade contributiva para fins de tributação. As manifestações extra-típicas de resultado econômico equivalente não são argumento suficiente para se ampliar a tributação, sob o fundamento de abuso de direito.

Também discorda do professor Marco Aurélio Greco, no que tange ao entendimento sobre o princípio da capacidade contributiva, Daniela Victor de Souza Melo:

Não se pode erigir o princípio da capacidade contributiva no único critério de justiça tributária. A teoria não encontra sustentação quando levamos em conta os fins extrafiscais dos tributos (isenções, reduções, por exemplo, de alíquotas como incentivos, etc.), cada vez mais frequentes na realidade jurídica e social de nossos dias. Nesses casos, e sempre buscando a realização da justiça, pessoas com notória capacidade econômica são dispensadas total ou parcialmente do pagamento de impostos. Lembre-se das empresas da Zona Franca de Manaus. Têm grande capacidade econômica, e a isenção que lhes é concedida seria mesmo desnecessária se não tivessem.¹⁸⁵

É, portanto, equivocada a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva é reflexo da riqueza manifestada pelos efeitos econômicos. O fator de demonstração patrimonial não pode ser o único para a manifestação do substrato econômico. É preciso, também que sejam analisados os outros princípios constitucionais. Em suma, a capacidade contributiva somente existirá se a riqueza aparente puder permitir a permanência daquela manifestação de economia privada, sem que sejam afetadas as liberdades e garantias individuais.

Nunca é demais repetir que a Constituição brasileira não tem vocação totalizante e ampliativa de tributação da mais variada gama de situações incorridas pelos cidadãos. O sistema tributário brasileiro não foi construído dessa maneira, mas de forma bem delimitada, com as competências tributárias dos entes políticos e as limitações constitucionais ao poder de tributar muito claras.

Por fim, o princípio da capacidade contributiva deve se coadunar com os demais princípios constitucionais, notadamente o princípio 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.

¹⁸⁵ MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 69. São Paulo: Dialética, 2001, p. 56.

5.8 Princípio da proporcionalidade

A interpretação e aplicação do princípio da proporcionalidade nada mais é do que a busca pela justiça. Este ideal de tão difícil consubstanciação ganha forma e força na moderna doutrina da teoria geral do Direito e do Direito Constitucional.

O princípio da proporcionalidade, segundo o jurista suíço Pierre Muller, é a regra fundamental a que devem obedecer tanto os que exercem quanto os que são alvo do poder. Ele entende que há violação ao princípio da proporcionalidade, com ocorrência de arbítrio, toda vez que os meios destinados a realizar um fim não são por si mesmos apropriados e ou quando a desproporção entre meios e fim é particularmente evidente, ou seja, manifesta.¹⁸⁶

No Brasil, dentre os precursores da discussão a respeito do princípio da proporcionalidade, destacam-se os professores Willis Santiago Guerra Filho e Paulo Bonavides. Vale destacar a explanação que o primeiro faz sobre o tema:

Para resolver o grande dilema da interpretação constitucional, representado pelo conflito entre princípios constitucionais, aos quais se deve igual obediência, por ser a mesma a posição que ocupam na hierarquia normativa, se preconiza o recurso a um 'princípio dos princípios', o princípio da proporcionalidade, que determina a busca de uma 'solução de compromisso', na qual se respeita mais, em determinada situação, um dos princípios em conflito, procurando desrespeitar o mínimo ao(s) outro(s), e jamais lhe(s) faltando minimamente com o respeito, isto é, ferindo-lhe seu 'núcleo essencial'. Esse princípio, embora não esteja explicitado de forma individualizada em nosso ordenamento jurídico, é uma exigência inafastável da própria fórmula política adotada por nosso constituinte, a do 'Estado Democrático de Direito', pois sem a sua utilização não se concebe como bem realizar o mandamento básico dessa fórmula, de respeito simultâneo dos interesses individuais, coletivos e públicos.¹⁸⁷

Em sentido técnico-jurídico, o princípio da proporcionalidade consiste numa regra de interpretação e aplicação do Direito, notadamente dos direitos fundamentais. Ocupa, assim, lugar primordial, ao lado do princípio do Estado de Direito, para a contenção dos poderes do Estado e para a guarda eficaz dos direitos fundamentais.

Como máxima constitucional, segundo o professor Paulo Bonavides, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira

¹⁸⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 357.

¹⁸⁷ FILHO, Willis Santiago Guerra. *Teoria Processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000, p. 182.

barreira ao arbítrio, em freio à liberdade de que, à primeira vista, se poderia supor investido o titular da função legislativa para estabelecer e concretizar fins políticos. Em rigor, não podem tais fins contrariar valores e princípios constitucionais; um destes princípios vem a ser precisamente o da proporcionalidade, princípio não escrito, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertence à natureza e essência mesma do Estado de Direito.¹⁸⁸

Em verdade, o princípio da proporcionalidade não constitui um direito à liberdade, mas uma garantia fundamental que a protege. Antes de tudo, é um princípio geral do Direito, que deve ser aplicado sempre no sopesamento, na escolha e na aplicação dos princípios constitucionais. Desta feita, este princípio se estende a toda e qualquer atividade estatal (administrativa, jurisdicional e legislativa), pois lhe fora reconhecida a dignidade de princípio de Direito Constitucional.

Nesta mesma linha de raciocínio, esclarece a professora Denise Lucena Cavalcante sobre o princípio da proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias:

Entendemos que o conceito de proporcionalidade está ontologicamente ligado ao próprio conceito de Direito, sendo conceitos indissolúveis.

A proporcionalidade evita decisões e sacrifícios desproporcionais, buscando um equilíbrio nos atos públicos, respeitando a máxima do meio mais suave.

Na interpretação judicial das normas tributárias, no momento da aplicação da lei, é preciso considerar os princípios gerais que inspiram o sistema impositivo e todo o ordenamento jurídico, onde o juiz supera o princípio da legalidade para alcançar o princípio da constitucionalidade.¹⁸⁹

Ensina o professor Luis Virgílio Afonso da Silva que “o objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais.” E continua: “Para alcançar esse objetivo, o ato estatal deve passar pelos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito”.¹⁹⁰

Desta feita, para que o ato administrativo atenda ao princípio da proporcionalidade, é necessário o exame das três sub-regras, nesta ordem: a)

¹⁸⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 364.

¹⁸⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 45.

¹⁹⁰ SILVA, Luis Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*. Fascículo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril/2002, ano 91, vol. 798, p. 24.

adequação; b) necessidade (ou exigibilidade); e c) proporcionalidade em sentido estrito. Vejamos cada uma, resumidamente:

a) Adequação

Em primeiro lugar, o meio a ser escolhido deverá ser adequado para atingir o resultado almejado, revelando conformidade e utilidade ao fim desejado. O ato administrativo é adequado quando for apto para alcançar o resultado pretendido.

Noutros termos, a adequação (*Geeignetheit*) da medida estatal se encontra no fato de que o objetivo legítimo pretendido seja alcançado ou pelo menos fomentado. Dessa forma, um ato estatal é inadequado se sua utilização não contribuir em nada para fomentar a realização do objetivo pretendido.

b) Necessidade ou Exigibilidade

Em seguida, comprova-se a exigibilidade do meio quando esse se mostra como o 'mais suave' dentre os diversos disponíveis, ou seja, menos agressivo dos bens e valores constitucionalmente protegidos, que porventura colidem com aquele consagrado na norma interpretada.

Um ato administrativo somente é necessário se a realização do objetivo perseguido não possa ser feita por outro meio menos gravoso. Se um ato estatal que limita um direito fundamental puder ser substituído por outro que não o limite ou o restrinja em menor medida, este outro deve ser escolhido. A regra da necessidade (*Erforderlichkeit*) diferencia-se da regra da adequação, pois esta é um exame absoluto e aquela um exame comparativo.

c) Proporcionalidade em sentido estrito

Finalmente, haverá respeito à proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*) quando o meio a ser empregado se mostra como o mais vantajoso, no sentido da promoção de certos valores como o mínimo

de desrespeito de outros, que a eles se contraponham, observando-se, ainda, que não haja violação do 'mínimo' em que todos devem ser respeitados.

Tal exame "consiste em um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ela colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva."¹⁹¹ A proporcionalidade em sentido estrito revela-se na ponderação entre o objeto do direito em questão e os valores constitucionais protegidos na Lei Suprema.

Conceituadas, resumidamente, cada uma das sub-regras do princípio da proporcionalidade, impõe-se um exame acurado da medida estatal, proveniente de agente fiscal competente, de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos lícitos praticados pelo particular, mediante planejamento tributário permitido pelo sistema constitucional brasileiro, tendentes a elidir tributos.

No primeiro exame, pela sub-regra da adequação, pode-se inferir que a medida de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos encartada na norma geral antielisiva é adequada. Tal medida é adequada porque está apta a alcançar o resultado pretendido ou, pelo menos, fomenta o objetivo a ser alcançado, qual seja, o aumento da arrecadação tributária e/ou a não evasão de receitas dos cofres públicos.

É preciso ressaltar aqui o fato de que o primeiro requisito somente estará configurado quando "o meio eleito pelo legislador para alcançar o princípio da capacidade contributiva, inobstante (*sic*) limite a liberdade de planejamento tributário, conduza satisfatoriamente a tal desiderato".¹⁹² Assim, a norma geral antielusiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN somente será adequada quando, da análise de sua regulamentação por lei, se puder inferir a relação racional entre a medida adotada (meio) e a finalidade buscada (fim).

Uma vez que o particular não teria mais a opção por um caminho menos gravoso para a celebração de um negócio jurídico, pois seria ele tributado da mesma forma, a norma geral antielusiva é adequada aos fins a que se propõe. É questionável, sem dúvida, se tal medida não estaria impedindo o planejamento tributário das empresas e de pessoas físicas, também; porém, é inegável que tal medida seria adequada aos fins a que se propõe.

¹⁹¹ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Ob. cit.*, p. 41.

¹⁹² PONTES, Helenilson Cunha. *Ob. cit.*, p. 124.

Pelo exame da sub-regra da necessidade ou exigibilidade, o poder de descon sideração de atos ou negócios jurídicos que carrega o agente fiscal competente não é necessário. Esse ato estatal é inexigível, pois se mostra como o 'mais árduo' ao limitar um direito fundamental do cidadão que pratica um negócio jurídico lícito – o direito à liberdade econômica.

Qualquer pessoa física (capaz) ou jurídica (devidamente constituída) pode praticar os atos jurídicos da vida civil, desde que não proibidos por lei. Um agente estatal não pode limitar esse direito fundamental, pois nem mesmo a lei pode lhe conferir esse direito. Tal meio de desconstituição dos atos e negócios jurídicos é o mais agressivo aos bens e valores protegidos constitucionalmente.

A Constituição Federal, em seu artigo 170, estabelece os princípios gerais da atividade econômica, assegurando, para tal, a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa. O planejamento tributário está embasado, justamente, na liberdade, na segurança e no desenvolvimento, preceitos firmados no preâmbulo constitucional. A medida de descon sideração de atos e negócios jurídicos lícitos, para fins fiscais, afronta o direito fundamental à livre iniciativa e ao trabalho honesto, pois lhe restringe os meios menos onerosos ofertados, por exemplo, por meio de um planejamento tributário.

É necessário ressaltar, porém, que há limites jurídicos para todo e qualquer direito, inclusive para o direito à livre iniciativa. Nenhum direito é absoluto, portanto. O particular não pode, sob esse fundamento, praticar todos os atos jurídicos e celebrar todos os negócios jurídicos que lhe convierem, sem se pautar em determinados limites legais e constitucionais.

A liberdade de planejamento tributário, assim, também não é absoluta. Esta liberdade "para ser exercida, pressupõe o reconhecimento jurídico de certas opções de agir, ainda que buscando exclusivamente a economia tributária".¹⁹³ Devemos, portanto, afastar os extremos: tanto é inválida uma regra que negue totalmente a possibilidade de utilização do instituto do planejamento tributário como uma regra que a possibilite por completo. O planejamento tributário (elisão fiscal) é um instrumento lícito a ser utilizado pelos contribuintes, mas deve-se adequar às liberdades de escolha das formas e negócios jurídicos impostos pela lei tributária, sendo aquele o mais preciso e circunstanciado possível.

¹⁹³ PONTES, Helenilson Cunha. *Ob. cit.*, p. 124-125.

Por fim, o requisito da proporcionalidade em sentido estrito deve ser analisado perante a figura da norma geral antielisiva. Para Helenilson Cunha Pontes:

Neste sentido, proporcionalidade em sentido estrito ou conformidade impõe que as finalidades buscadas com a atividade impositiva, e que podem conduzir a uma limitação da liberdade de iniciativa econômica, sejam necessariamente visualizadas em conjunto com as demais finalidades objetivadas pelo sistema jurídico. Vale dizer, o fenômeno impositivo não pode ser concebido através de uma visão dicotômica, como um simples conflito de interesses entre Estado e indivíduo, mas como um instrumento de alteração da realidade social, mediante a concretização ótima do conjunto dos princípios e das finalidades do sistema constitucional.

A proporcionalidade em sentido estrito exige que a medida de limitação ao princípio da liberdade econômica, na escolha dos meios lícitos que conduzam a menor carga impositiva possível, atenda não apenas ao interesse estatal de incremento arrecadatório (mediante um reforço de concretização do princípio da capacidade contributiva), mas ao conjunto de comandos do sistema jurídico. Vale dizer, o meio limitador eleito pelo legislador deve, concretamente, também consubstanciar uma exigência dos demais objetivos do sistema jurídico que, por certo, não se esgotam na busca da maximização apenas do princípio da capacidade contributiva.¹⁹⁴

Além disso, mesmo que se entenda que tal norma geral antielisiva passe pelo exame da necessidade ou exigibilidade, ela sucumbe ao teste da proporcionalidade em sentido estrito. No sopesamento entre a restrição imposta pela norma geral antielisiva e o direito fundamental à liberdade de negócio, tal norma, ao delegar poderes ao agente fiscal de descon sideração de atos ou negócios jurídicos ilícitos, é inconstitucional, por ferir o princípio da proporcionalidade. Não é ponderável deixar ao livre arbítrio de um agente fiscal a decisão sobre tal descon sideração, pois ela parte de um pressuposto jurídico, do qual não cabe a ele (autoridade administrativa) fazer qualquer juízo de valor.

Analisando esse requisito da proporcionalidade em sentido estrito, assim pondera Edmar Oliveira Andrade Filho:

Por outro lado, o juízo da proporcionalidade em sentido estrito leva a uma ponderação sobre a justa medida da intervenção. Nesse caso, meio e fim são confrontados para que se pesem as desvantagens dos meios em relação às vantagens dos fins, na busca de uma equivalência entre eles, no pressuposto de que a intervenção (restrição) dos direitos fundamentais seja proporcional à carga coativa da intervenção. No caso, as restrições aos ideais de segurança jurídica e certeza do direito são desproporcionais aos ganhos gerados pela glorificação da capacidade contributiva, que cede à exigência de norma anterior descritiva das propriedades do fato tributável e,

¹⁹⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *Ob. cit.*, p. 127.

por conseguinte, avilta a importância da previsibilidade que é imanente ao Direito Positivo.¹⁹⁵

Em matéria tributária, o aplicador da lei ou intérprete não se deve superpor à lei, mesmo diante de casos de elisão. A função de reprimir a sonegação fiscal em razão de lacunas legais é do legislador, nunca do administrador. Por isso, seria desproporcional atribuir ao agente fiscal o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitos, sob a alegação de que este estaria suprimindo uma lacuna legal. Ora, desta maneira, estar-se-ia concedendo às autoridades administrativas um poder de julgar os negócios dos particulares, implicando um subjetivismo, em cada situação, que poderia ficar viciado a interesses escusos ou a certas influências políticas.

Vale ressaltar ainda que o poder de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins fiscais, inserido na norma geral antielisiva, nada mais é do que uma aplicação prática do poder de polícia administrativa. Como tal, deve obedecer alguns limites, com o fim de não eliminar ou restringir os direitos individuais. Um desses limites a serem observados é o da regra da proporcionalidade *“que significa a exigência de uma relação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado”*.¹⁹⁶

Os meios diretos de coação, no âmbito do poder de fiscalização, só devem ser utilizados quando não haja outro meio eficaz para alcançar-se o mesmo objetivo. A autoridade administrativa deve, portanto, pautar-se nos estritos ditames legais, respeitando os direitos individuais, a fim de se evitar prejuízo à pessoa física ou jurídica. Desta feita, não são válidos os atos praticados pelo agente fiscal no intuito de desconsiderar negócios jurídicos, pois aqueles são desproporcionais ou excessivos em relação ao interesse tutelado pela lei.

Enfim, o poder de polícia administrativo deve obedecer a certos limites, sendo um deles o princípio da proporcionalidade. No caso de norma geral antielisiva, cujo procedimento é típico do poder de polícia administrativo, não há esse respeito à regra da proporcionalidade, por conter medidas excessivas e desproporcionais em face do direito individual à liberdade de negócio tutelado constitucionalmente.

Assim, diante dos retromencionados dispositivos normativos referentes à norma prevista na LC n° 104/2001, instituidora do parágrafo único do art. 116 do

¹⁹⁵ FILHO, Edmar Oliveira. *Ob. cit.*, p. 160.

¹⁹⁶ DI PIETRO, M^a Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed., São Paulo: Atlas, 2002: p.116.

CTN, perguntamos: tal norma geral se coaduna com o princípio da proporcionalidade dos atos administrativos? Pode o agente fiscal competente desconsiderar atos ou negócios jurídicos de particulares, no afã de constituir, a todo custo, a relação jurídico-tributária? O procedimento do servidor fere o princípio da proporcionalidade?

A resposta é simples: depende. Se interpretarmos o dispositivo legal em comento como uma norma geral antielisiva, ela não se coaduna com o princípio da proporcionalidade (na sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito). Caso se parta da premissa que o parágrafo único do artigo 116 do CTN seja uma norma geral antielusiva, é possível adequá-lo à sub-regra da proporcionalidade em sentido estrito, preservando assim a ordem jurídica constitucional.

Diante de todo o exposto, podemos concluir que a norma geral antielusiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, coaduna-se com o princípio da proporcionalidade dos atos administrativos, pois pode o agente fiscal competente desconsiderar atos ou negócios jurídicos de particulares, apenas nos casos de fraude fiscal, simulação e dolo, mediante violação indireta da lei, para constituir a relação jurídico-tributária.

No sopesamento dos valores e princípios constitucionalmente protegidos, o direito fundamental à liberdade econômica e do negócio deve ser respeitado, o que não ocorre na aplicação de uma norma geral antielisiva. O particular tem direito ao planejamento tributário, desde que atue no campo da licitude, de forma a diminuir ou, até mesmo, elidir sua carga tributária ou de sua empresa.

A liberdade do negócio assegurada constitucionalmente não pode ser restringida ao bel-prazer dos agentes fiscais, deve sim ser regulamentada em lei, definindo seus parâmetros e punindo os atos e negócios jurídicos eivados de dolo, fraude ou simulação. Não se pode, entretanto, punir os atos e negócios jurídicos lícitos, quando estes tendem a uma segurança e economia maiores para as pessoas físicas e jurídicas. Ora, pois nisto consiste, em última análise, o objetivo maior de um planejamento tributário: o crescimento e desenvolvimento das empresas, mediante a redução de seus custos.

O agente fiscal que, arbitrariamente, exercer o poder de polícia administrativa fere, de maneira letal, o princípio da proporcionalidade, pois tal medida não é necessária ou exigível – dentre outros meios de que dispõe a Administração Pública – nem proporcional – porquanto o meio empregado não

respeita o mínimo de um dos valores protegidos na Lei Maior, o da liberdade econômica ou do negócio.

5.9 Princípio da boa-fé

Vive-se uma época de "eticização" do Direito. Assiste-se a um renascimento dos ordenamentos jurídicos na busca por uma ética, consenso e justiça mais bem fundamentados. Na tentativa de harmonizar o sistema e alcançar os anseios da comunidade por justiça, o Direito sinaliza com um dos princípios mais apropriados para solução das dúvidas, conflitos e discussões jurídicas: o da boa-fé.

É preciso que o intérprete construa argumentos não mais de natureza lógico-formal, mas primordialmente de teor axiológico. Assim, a boa-fé é um critério harmonizador do sistema, que busca essa moralização do Direito, sendo um imperativo na construção e na interpretação do ordenamento jurídico de qualquer país.

No âmbito do Direito Privado, o princípio da boa-fé vem expresso na interpretação dos contratos. Assim, com base neste princípio, entende-se que as partes contratantes devem agir de forma correta antes, durante e depois do contrato. Cabe ao juiz examinar se o descumprimento do contrato decorre de boa ou má-fé, questão esta importante no raciocínio do julgador da qual podem derivar conseqüências distintas.

A doutrina chama o referido princípio como o da *boa-fé objetiva*, pois o intérprete deve partir de um padrão de conduta comum, do homem médio, para só então chegar às considerações dos aspectos envolvidos no caso concreto.

O princípio da boa-fé objetiva está previsto no Código Civil de 2002 em diversos dispositivos, *in verbis*:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a **boa-fé** e os usos do lugar de sua celebração.

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

Art. 422. Os contraentes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e **boa-fé**. (destaques nossos)

Com base nestes dispositivos legais, a doutrina civilista visualiza a chamada "tríplice função" do princípio da boa-fé objetiva no Código Civil, a saber, as funções interpretativa (art. 113), limitativa de direitos subjetivos (art. 187) e aditiva de deveres secundários ao contrato (art. 422).¹⁹⁷

Podemos inferir dos dispositivos supracitados que a boa-fé objetiva se traduz como uma regra de conduta que as partes contratantes devem seguir, agindo de acordo com um padrão social estabelecido e reconhecido. Assim se aplica o referido princípio na seara do Direito Privado, mormente com predomínio no âmbito dos contratos.

No Direito Tributário, portanto, não seria diferente. É preciso que as relações jurídico-tributárias entre fisco e contribuinte estejam sempre pautadas no princípio da boa-fé.

Por parte do fisco, é mister que haja boa-fé na motivação dos atos administrativos, especialmente quanto à fiscalização. A aplicação deste princípio também acontece no dever da Administração Fazendária de informação, assistência e colaboração aos contribuintes dos deveres destes para com aquela.

No que tange ao contribuinte, as condutas praticadas por este também devem estar pautadas no princípio em questão. A boa-fé deve estar presente no comportamento do contribuinte, por exemplo, em ajudar os agentes fiscais no fornecimento dos livros e documentos necessários à fiscalização, no dever de não obstaculizar os procedimentos fiscalizadores em geral.

No âmbito do cerne deste estudo, a questão suscitada é o da correlação entre o princípio da boa-fé e o planejamento tributário. Até que ponto o contribuinte poderá celebrar negócios jurídicos com o fito de retardar, diminuir ou evitar a incidência tributária? Até que ponto o fisco poderá desconsiderar tais atos ou negócios jurídicos?

O princípio da boa-fé pode ser utilizado como critério definidor dos limites de atuação dos dois sujeitos da relação jurídico-tributária: o fisco e o contribuinte. Ivan Tauil Rodrigues, comentando o parágrafo único do artigo 116 e o artigo 108, ambos do Código Tributário Nacional, tece os seguintes comentários a respeito do princípio em tela:

¹⁹⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação. *Planejamento Tributário*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 161.

O princípio da boa-fé, reconhecido como princípio geral tributário e de direito público, revela-se como chave para decifração do enigma da desconsideração, autorizando a conclusão de que será tal espírito de lealdade social que fará deflagrar ou não o reenquadramento de negócios ou operações realizados exclusivamente para o fim de reduzir a tributação incidente sobre o negócio realmente pretendido pelas partes envolvidas. Ainda na mesma linha, prestigiando a boa-fé como chave hermenêutica do problema, resta evidente não bastar que a análise da operação "descrita" admita a conclusão "compreensiva" sobre a existência de uma segunda e "outra realidade", coexistente, alternativa, e de potencial tributação majorada, para que se exijam, imediatamente, tais excessos não requeridos sobre a realidade inicialmente vislumbrada. É, sim, imprescindível que se conheçam todas as causas da estruturação e de sua potencial desconsideração, buscando-se antever as respectivas implicações sobre o meio social, somente após o que poder-se-á conhecer sobre a existência de boa ou má-fé no planejamento tributário realizado.¹⁹⁸

Percebe-se, assim, que o citado princípio não poderia servir de argumento para dotar a Administração Fazendária de total discricionariedade no poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Entendido deste modo, estariam violados vários princípios constitucionais.

Os critérios axiológicos fundantes do princípio da boa-fé, porém, devem estar presentes nos dois lados da relação jurídico-tributária (fisco e contribuinte). Desta feita, entendemos que a utilização do princípio da boa-fé deve pautar tanto os atos praticados pelo fisco – na fiscalização, na assistência e esclarecimento aos contribuintes – bem como os praticados pelos contribuintes – na condução de seus negócios, na facilitação das fiscalizações dos agentes etc.

Em suma, portanto, entendemos que uma norma geral antielusiva, desde que devidamente regulamentada e que assegure os demais princípios constitucionais (ampla defesa e contraditório), atende ao princípio da boa-fé.

5.10 Princípio da vedação ao confisco

Inicialmente, para se entender o princípio constitucional da proibição ao confisco é preciso delimitar o significado da palavra *confisco*:

¹⁹⁸ RODRIGUES, Ivan Taui. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 93, São Paulo: Dialética, 2004, p.40-41.

Confisco: ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco indica uma punição.
¹⁹⁹ (grifos do autor)

Conceito simples e sucinto é trazido por Luciano Amaro, ao definir a expressão *confiscar* como "tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado".²⁰⁰

Estabelecida a noção utilizada no princípio em comento, é mister esclarecer como acontece esse efeito na instituição ou majoração de um tributo; ou seja, até que ponto a criação de um tributo ou o aumento de sua alíquota terá o mesmo efeito de expropriação do patrimônio dos contribuintes.

Não há um critério unânime e pacífico na doutrina para estabelecer o momento exato do confisco. O limite do tolerável oferece um espectro amplo na Ciência do Direito Tributário para as reflexões dos tributaristas a respeito do confisco. No presente estudo, contudo, necessário é salientar apenas que o aplicador do Direito deve eleger um critério jurídico-científico para delimitar o confisco, nunca podendo este ser um instrumento de extinção da propriedade privada.

Sobre as dificuldades de interpretação do princípio da vedação ao confisco, comenta o professor Hugo de Brito Machado:

De todo modo, mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada. Essa diretriz servirá de bússola para o hermeneuta, especialmente o juiz.²⁰¹

O tributo com efeito de confisco está expressamente proibido na Constituição Federal no artigo 5º, inciso XXII, e artigo 150, inciso IV, seja qual for a interpretação adotada, o que não permite mais dúvidas a respeito.

¹⁹⁹ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*, vols. I e II, Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 505.

²⁰⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Ob. cit.*, p. 142.

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 115.

A despeito dessa aparente tranqüilidade conceitual, a indagação no presente estudo é inexorável: a norma geral antielisiva afeta o princípio constitucional que veda a tributação com efeitos de confisco?

Parece-nos que a análise da norma geral antielisiva não sobrevive, também, ao princípio constitucional de vedação ao confisco. A Lei Magna assegura a todos o direito à propriedade privada e proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. Em verdade, o princípio proibitivo de tributos para confisco é uma decorrência da garantia constitucional da propriedade.

O cidadão tem o direito de praticar negócios jurídicos de acordo com a sua livre vontade. Não pode e não deve estar submetido ao dirigismo fiscal, isto é, estar pautado em condutas que somente estabeleçam a incidência tributária. Ora, proibir uma conduta do particular no sentido de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário é, por outra forma, implementar o confisco. Corroboramos este entendimento Ricardo Mariz de Oliveira, *verbis*:

O fundamento jurídico para as afirmações acima resumidas encontra seu suporte na própria Constituição Federal, que assegura o direito de propriedade e veda o confisco, esmiuçando tal proteção à propriedade privada quando proíbe a utilização do tributo com efeito confiscatório (art. 5º, inciso XXII, e art. 150, inciso IV).

Ora, se parte da propriedade pudesse ser subtraída pelo fisco a título de tributo, sem que o cidadão pudesse dirigir seus atos para evitar a incidência tributária, estar-se-ia perante a forma mais escancarada de confisco disfarçado de tributo.²⁰²

Infere-se, portanto, que a norma geral antielisiva fere o princípio constitucional em comento, pois a tributação não pode ser aplicada de forma antieconômica ou anti-social. O tributo não pode ser criado ou aumentado de modo a prejudicar ou tornar inviável a atividade produtiva do contribuinte, do contrário o poder tributante estatal causará somente malefícios à sociedade.

²⁰² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e Prática perante o Imposto de Renda. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. 2. vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110.

6 A NORMA GERAL ANTIELISIVA E A EXTRAFISCALIDADE

Em razão da soberania sobre seu povo e território, o Estado pode impor o poder estatal, em uma de suas facetas: o poder de tributar. Assim, a tributação nada mais é do que o exercício dessa soberania fiscal, como forma de regulação e intervenção estatal nas relações econômicas praticadas entre as pessoas.

A principal finalidade dos tributos é a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas. Disso não há dúvida, desde a concepção do Estado moderno foi assim, e continuará sendo a tributação a principal fonte de recursos estatais.

O Estado, entretanto, no decorrer da história da humanidade, passa por modificações estruturais e funcionais. Houve muitas transformações nas funções e nos deveres estatais, principalmente na esfera econômica. No século passado, o Estado liberal – baseado na teoria do *laissez-faire, laissez-passer* – foi substituído pelo Estado intervencionista ou Estado-Providência.

Atualmente, não cabe ao Estado apenas instituir tributos e arrecadá-los para o custeio de suas despesas, pois é preciso mais do que isso. No Estado contemporâneo, a sociedade necessita de maior intervenção na economia, na regulamentação de determinados setores produtivos; enfim, é necessária a intervenção estatal na vida social para organizar o conjunto do País.

Portanto, a tributação pode servir, também, como instrumento de intervenção estatal na economia privada e no meio social. Em determinados casos, assim eleitos pelo legislador, o tributo pode ser a chave para o controle da Administração Pública num dado setor na iniciativa privada ou, até mesmo, como modo de sinalizar a conduta dos indivíduos na sociedade. Noutros termos, a regra jurídica da tributação pode ser utilizada como instrumento de intervenção indireta em determinado grupo social. Eis o que chamamos de tributação extrafiscal ou extrafiscalidade.

Neste ponto, vale trazermos o conceito de extrafiscalidade para, a partir daí, traçarmos as premissas da questão que envolve a norma geral antielisiva. Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim, extrafiscalidade é a:

Utilização da competência tributária como instrumento de ação política, econômica e social, em detrimento do objetivo arrecadatório. Ao criar uma

zona franca, por exemplo, o governo abre mão de recursos que por certo adviriam em face da cobrança de tributos, mas, com essa providência, estimula o desenvolvimento de uma determinada região eivada de vicissitudes cuja efetiva transformação social e econômica somente poderia ser exercida por uma medida dessa jaez.²⁰³

A noção de extrafiscalidade vem muito bem tratada em Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath, *in verbis*:

A extrafiscalidade, por seu turno, ocorre quando a legislação de um tributo é elaborada com providências no sentido de prestigiar certas situações (ou, ao contrário, desprestigiar outras), tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso (ou, em outras situações, mais gravoso). Em suma, utiliza-se do tributo com fins diversos do meramente arrecadatários.²⁰⁴

A intervenção estatal indireta, por meio da tributação extrafiscal, é opção escolhida pelo Estado para não instituir regra jurídica que declarasse ilícito aquele fato social. Em contraposição, o Estado opta por desestimular aquela conduta, tributando-a no caso da incidência do cidadão. Com efeito, o objetivo da extrafiscalidade não é a arrecadação do tributo, mas precisamente o reflexo econômico e social dos indivíduos em não praticar o fato jurídico tributário.

No Brasil, hoje, o fisco participa das decisões governamentais ao interferir na atividade econômica praticada pelas pessoas físicas e jurídicas, aumentando ou diminuindo alíquotas de produtos essenciais, permitindo ou proibindo a importação/exportação de certas mercadorias etc; ou seja, a Fazenda Pública não atua mais na neutralidade, ela interfere na atividade econômica do País.

É impossível se cogitar hoje em uma “fazenda neutral”, como argumenta Raimundo Bezerra Falcão. Aventar tal hipótese é proteger os favorecidos, deixando ao relento os desfavorecidos. Eis o entendimento do hermeneuta cearense a respeito da extrafiscalidade:

Assim, a tributação extrafiscal é fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação estatal sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa. Contribui, além disso, para modificar o conceito de justiça fiscal, que não mais persiste somente em referência à capacidade contributiva. Pressupõe uma estrutura adequada da fazenda pública, o conhecimento das possibilidades de intervenção de que se pode cogitar e o desejo de fazer uso dessas

²⁰³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 104.

²⁰⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de, e HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 59.

possibilidades, inclusive forçando o seu alargamento, pois imobilismo e extrafiscalidade são coisas que se excluem.²⁰⁵

A tributação com finalidades extrafiscais é entendida, por alguns juristas, como o aspecto negativo de que é tomado o princípio da capacidade contributiva, ou seja, o legislador escolheu o fato gerador de um tributo em função da capacidade econômica de determinados sujeitos passivos. Senão vejamos:

Tal capacidade econômica é considerada, em regra, em termos afirmativos. Casos, porém, existem em que a capacidade econômica é tomada de modo negativo, ou, pelo menos, com o propósito de superá-la; os tributos, nesse último caso, dizem-se extrafiscais ou com finalidades extrafiscais, dependendo a sua legitimidade da idoneidade do exercício do poder de polícia (*police power*) a que sirvam de manifestação e instrumento.²⁰⁶

É importante, neste momento, a confrontação entre a norma geral antielisiva e a extrafiscalidade. Entendemos que a tributação extrafiscal leva, necessariamente, à conclusão de que o indivíduo pode praticar, legitimamente, a elisão fiscal (planejamento tributário), sem que haja lesão ao Poder Público. Em verdade, essa é a finalidade buscada pelo legislador ao instituir procedimentos extrafiscais. Nesse sentido, o Professor Carlos Vaz afirma:

Ora, a existência da tributação extrafiscal pressupõe, logicamente, a liceidade da evasão fiscal, pois, caso contrário, o indivíduo não poderia licitamente praticar ou deixar de praticar aqueles atos, cuja ação ou omissão é justamente a finalidade da tributação extrafiscal.²⁰⁷

Se a elisão fiscal – entendida essa expressão como planejamento tributário – é pressuposto da extrafiscalidade, logo uma norma geral antielisiva ferirá uma das funções primordiais do Estado Neoliberal brasileiro: a tributação extrafiscal. Coadunar esta função com a finalidade do legislador em conceder poderes à autoridade administrativa para desconsiderar certos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares, com intuito exclusivamente fiscal, somente é possível se entendermos que o dispositivo legal, inserto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, trata-se de uma norma geral antielusiva, e não antielisiva.

²⁰⁵ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 47-48.

²⁰⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 31.

²⁰⁷ VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 31.

É preciso, portanto, entender tal situação devido à remodelação do Estado brasileiro. Devemos compreender que o desenvolvimento do País deve ser iniciado pela implantação de eficiência em sua estrutura, notadamente da Fazenda Pública. Noutros termos, o Brasil deve produzir, mediante incentivo e regulação da economia, mas, ao mesmo tempo, as políticas públicas devem estar voltadas para o abastecimento do Erário. Somente desta forma conseguirá o Governo alavancar o desenvolvimento econômico, político e social.

A construção de outra ordem econômico-social no Brasil passa necessariamente pela reforma do seu Sistema Tributário. Neste momento, é preciso ter em mente a noção de que o Direito Tributário tem um objetivo próprio, qual seja, conter o poder tributário estatal. É diante desta política pública que a extrafiscalidade pode servir de instrumento, tanto para uma reforma social como para a conservação do capitalismo neoliberal. Portanto, cabe à sociedade a tarefa de escolher bem os seus representantes, a fim de que estes façam a escolha do caminho certo na reestruturação da nova ordem econômico-social brasileira.

7 OS INSTITUTOS DE DIREITO PRIVADO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

7.1 Autonomia da vontade e autonomia privada

Desde os primórdios, as pessoas realizam negócios jurídicos de conteúdo econômico, sendo sempre presente a noção de *negócio*. Faz parte da própria formação histórica do ser humano o inter-relacionamento no intuito de satisfazer interesses recíprocos das partes, seja de cunho mercantil, seja de teor laboral. Portanto, esses tipos de acordos de vontades sempre existiram.

A noção mais moderna de "negócios jurídicos" é trazida pela doutrina alemã (pela Escola Pandectista de Savigny e Windscheid) e pela doutrina francesa (por meio da Escola Exegética). Assim, como resultado de uma longa evolução histórica, o princípio moderno do consensualismo dos contratos é admitido e se difunde pelas doutrinas dos diversos países europeus.

A autonomia da vontade surgiu neste ambiente histórico, com a formação da sociedade burguesa, baseada no individualismo. Iniciava-se a consolidação de um direito ao exercício da liberdade contratual, na qual o negócio jurídico pressupunha um ato de vontade a partir do qual decorriam efeitos jurídicos.

Nascia, portanto, pela construção doutrinária, o poder de cada cidadão celebrar, lícita e livremente, todo e qualquer negócio jurídico – desde que não proibido por lei – consubstanciado na vontade expressa de cada um. De início, podemos inferir que o grau de intervenção do Estado nesta liberdade de negócio era mínimo, muito próximo da inexistência, decerto pelas influências do modelo liberal. O equilíbrio e a legitimidade desses negócios jurídicos estavam baseados, num primeiro momento, na imprescindível ausência de intervenção estatal da autonomia da vontade dos cidadãos.

Posteriormente, no século XX, já sob os influxos do Estado Social, apareceu a idéia da função social dos contratos, como meio de equilibrar a tutela dos direitos individuais com a dos interesses coletivos. Houve, por bem dizer, uma ligeira socialização dos contratos, ou melhor, começou-se a mitigar a autonomia da vontade nos negócios jurídicos. Diante do *Welfare State*, outros valores passaram a assumir mais importância perante a lei, como a confiança e a boa-fé. O

intervencionismo estatal ganhou força, passando a prevalecer a idéia da preponderância do interesse social sobre o interesse privado.

O Código Civil de 1916 não tratava a matéria dos "negócios jurídicos" com a importância que lhe é dada hoje pela doutrina e jurisprudência. Filiada à teoria monista dos atos jurídicos, o diploma civil pátrio anterior considerava que todos os fatos jurídicos fundados numa declaração de vontade destinada à produção de efeitos jurídicos eram atos jurídicos, conforme se infere de seu revogado artigo 81.

Com o advento do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.01.2002), o legislador pátrio modificou claramente a sistemática, introduzindo um capítulo próprio - "Do negócio jurídico", isentando o diploma privado de quaisquer definições inúteis, bem como se adotando a teoria geral dos negócios jurídicos.

Feita esta pequena digressão histórica, definiremos agora o que é autonomia privada. Em termos etimológicos, o termo "autonomia" (*auto* + *nómos*) significa capacidade de autogoverno, ou seja, a faculdade que uma pessoa tem de estabelecer regras próprias, sem que haja qualquer subordinação. Precisando melhor a expressão como um todo, "autonomia privada" é a faculdade que determinadas pessoas possuem para criar entre si, pelo exercício livre de suas vontades, normas jurídicas individuais e concretas com efeitos jurídicos vinculantes.

Neste mesmo sentido, definiu Heleno Tórres a autonomia privada como o "exercício de poder de criar normas negociais, com *autonomia da vontade* suficiente para criteriosa seleção das condições e conteúdos, a título de liberdade negocial (*sic*)".²⁰⁸

Esse poder que os particulares possuem para criar regras vinculantes entre si decorre diretamente da Constituição, norma superior a que todos estão subordinados – tanto os cidadãos como o próprio Estado. Pretendemos afirmar, portanto, que a autonomia privada decorrente dos negócios jurídicos tem fundamento constitucional, basicamente na aplicação dos princípios constitucionais concernentes ao direito à dignidade, à liberdade, à propriedade, à livre iniciativa e ao trabalho. É somente a partir dos Estados contemporâneos que podemos falar na constitucionalização do direito ao exercício da autonomia privada.

Essa liberdade de contratar, assegurada constitucionalmente, pode ser vista sob dois aspectos: (i) pelo prisma da liberdade de contratar propriamente dita,

²⁰⁸ TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.114.

no qual o indivíduo escolhe se quer ou não celebrar um negócio jurídico; e (ii) pelo prisma da escolha da modalidade do contrato. Assim, a liberdade contratual permite que as partes que desejam celebrar um negócio jurídico escolham um modelo contratual já previsto no ordenamento jurídico (contrato típico) ou criem um modelo contratual próprio, de acordo com suas necessidades (contrato atípico).

Portanto, a declaração de vontade na formação dos negócios jurídicos une dois institutos inconfundíveis, apesar da aparente sinonímia: a *autonomia privada* e a *autonomia da vontade*. Bem esclarece a diferença Heleno Tórres:

Se a *autonomia privada* decorre de uma composição de princípios democráticos garantidores do exercício da cidadania e, desse modo, vinculados aos interesses maiores da comunidade, como instrumento para a realização dos objetivos políticos e econômicos que a sociedade pretende alcançar num determinado momento histórico; a *autonomia da vontade* é algo intrínseco ao indivíduo, aos seus interesses, isoladamente, no seio de uma dada relação negocial. *Autonomia privada* e a *autonomia da vontade* apresentam, assim, uma indissolúvel ligação, de tal modo efetiva que muitos as confundem entre si, utilizando a expressão *autonomia privada* como sinônimo de *autonomia da vontade*.²⁰⁹ (grifos no original)

Destarte, a declaração de vontade não constitui, por si, um negócio jurídico, mas é apenas seu conteúdo e motivo essenciais para a configuração deste. Se a declaração não for vertida em linguagem, de nada adianta a vontade remanescente no domínio mental da pessoa. Essa reserva mental é juridicamente irrelevante. A vontade deve ser objetivada, demonstrada e externada, sendo admissíveis todos os meios de prova do direito.

Como afirmamos anteriormente, na gênese, a idéia da autonomia da vontade vigorava de forma absoluta, em face da orientação adotada no Estado liberal e individualista. Hoje vigora, no entanto, o princípio da "função social do contrato", do qual a idéia da autonomia da vontade está sendo relativizada por diversas restrições legais e constitucionais, em razão de outros valores constitucionalmente elencados à categoria de fundamentais.

Desta feita, se a função primordial do Estado é a realização do bem-comum, de nada adiantaria sua ausência em setores essenciais à atividade econômica e social. Os valores que deveriam ser garantidos pelo Estado estariam desprotegidos, caso a antiga noção de liberdade contratual e autonomia privada ainda vigessem.

²⁰⁹ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p.119.

Neste diapasão, o ordenamento jurídico brasileiro concebe uma série de leis intervencionistas para se tolher o excesso de liberalismo ainda remanescente no âmbito do Direito Privado. São intervenções legítimas do Poder Público na atividade econômica dos cidadãos, uma vez que estão revestidas do mais alto interesse: o coletivo. Procura-se mitigar, portanto, valores como a liberdade de negociar e a autonomia privada com os da responsabilidade social e função social dos contratos.

Considerando todo o exposto até então neste item, é preciso indagar: até que ponto vai o interesse público? Será este princípio também um valor absoluto? É possível, em toda e qualquer hipótese, a intervenção estatal nos negócios jurídicos? Mais especificamente no âmbito de abrangência do presente estudo, é legítima e constitucional a intervenção da Administração Fazendária no conteúdo dos negócios jurídicos praticados pelos particulares, no intuito exclusivo de desconsiderá-los para efeitos fiscais?

Em face dos argumentos ora apresentados, não nos parece possível a intervenção pretendida pelo Estado com fundamento no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, instituindo a norma geral antielusiva no direito brasileiro. Para tanto, precisamos sopesar os princípios elencados.

Ora, a fonte de legitimação dos negócios jurídicos é a autonomia privada, fundamento este da criação da norma jurídica individual e concreta entre as partes. A finalidade deste negócio jurídico deve ser preservada ao máximo, desde que haja legitimidade no ordenamento jurídico, visando a conferir a validade dos interesses a ele vinculados. Assim, é importante assegurar os valores da segurança jurídica e da certeza do Direito, ou seja, o postulado do *pacta sunt servanda*.

Admitir a intervenção estatal, elencando como condições exclusivas os interesses arrecadadores da Fazenda Pública, promove a insegurança jurídica e fere letalmente o princípio do *pacta sunt servanda*. Alçar o dispositivo normativo da norma geral antielusiva – na desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares, para fins exclusivamente fiscais – não atende ao interesse coletivo, mas apenas ao interesse da Administração Pública, o que é bem distinto.

Como não se trata de uma intervenção estatal com caráter extrafiscal, não entendemos possível o condicionamento dos negócios jurídicos – dotados de autonomia privada – aos interesses protegidos pelas normas jurídicas tributárias. Noutros termos, é inconstitucional a subordinação da declaração de vontade dos

particulares, autônoma em sua essência, na conformação de seus negócios jurídicos aos interesses meramente arrecadadores do Poder Tributante Estatal.

Além disso, há determinados procedimentos empresariais em que se procura atingir um certo resultado econômico não tributado ou menos tributado, mas, para isso se concretizar, realiza-se uma pluralidade de atos autônomos, numa seqüência lógica e cronológica, adequando-se ao efeito pretendido.

É a figura chamada de "coligação" ou "união de contratos". Nesta modalidade, verifica-se que as partes pretendem o resultado final do último contrato a ser celebrado, mas realizam uma série de atos ou negócios jurídicos que, apesar da complexidade e da demora, produzirão efeitos econômicos e tributários bem mais benéficos. Em verdade, há um nexo de continuidade entre os negócios, com produção de efeitos em cadeia, sendo que a finalidade primordial se encontra no último deles.

Esta coligação de negócios ocorre, por exemplo, quando determinada empresa realiza primeiro um aumento de capital, depois uma cisão e finalmente uma incorporação ou dissolução da sociedade cindida. Neste caso, o resultado buscado é tributação da maneira menos onerosa possível, ou até mesmo a não-tributação.

7.2 Abuso de direito

O Direito tem uma destinação social. As prerrogativas asseguradas nas regras jurídicas condicionam-se a uma finalidade: o bem-estar social. Em função dessa harmonia social, não se deve entender de forma unilateral o exercício de um direito subjetivo, ou seja, este direito não pode ser anti-social, não pode ser praticado de forma abusiva.

Portanto, a teoria do abuso de direito veio a ser formulada justamente para barrar as conseqüências individualistas e maléficas dessa interpretação antiquada do sistema jurídico. As normas jurídicas devem ser analisadas de forma harmônica, interpretando-se em favor de todo o grupo social. O ordenamento jurídico não pode ser interpretado sob o prisma de compartimentos estanques, que possibilitem nesse âmbito o exercício absoluto dos direitos individuais.

Mister, neste ponto, é diferenciar os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, confusão que é feita por alguns doutrinadores. Em verdade, o ato em

fraude à lei é uma das espécies do gênero *abuso de direito*. Aquele que pratica um ato fraudulento está abusando do direito que a ordem jurídica reconhece. O comportamento deste autor é contrário à proibição específica de certa norma imperativa. O ato fraudatório nada mais é do que um ilícito comum, com o diferencial de que se procura acobertar com uma outra norma jurídica. Enquanto isso, o ato abusivo ocorre por ocasião do exercício de um direito subjetivo, mas que viola seu conteúdo valorativo que fundamenta este direito.

A teoria do abuso de direito foi adotada pelo Código Civil de 2002, ao contrário do Código de 1916 que nada previa, no artigo 187: "Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes". O inciso I do artigo subsequente complementa o entendimento da mencionada teoria, ao estabelecer que não constituem atos ilícitos os praticados no exercício regular de um direito reconhecido.

Com base na teoria do abuso de direito, dois problemas podem surgir com implicações no Direito Tributário. O primeiro concerne ao possível conflito entre o exercício regular do direito e a elisão tributária. O segundo está na ausência de invalidade de um ato ou negócio jurídico, quando este for exercido com abuso de direito.

Quanto ao primeiro, deve-se entender que a elisão tributária continua a ser permitida, como ato lícito, desde que o contribuinte que a pratique esteja em seu exercício regular de direito, reconhecido ou não proibido pelo ordenamento jurídico (mormente o sistema tributário brasileiro).

Quanto ao segundo, é mister compreender que o abuso de direito torna o ato ou negócio jurídico ilícito, ou seja, passível de responsabilidade civil. Uma vez caracterizado como ato ilícito, tal ato ou negócio jurídico poderá surtir efeitos no âmbito tributário com a aplicação de penalidades específicas.

Vale ressaltar que os limites impostos pelo fim econômico ou social de um direito não podem ser confundidos com o direito de o contribuinte praticar a economia fiscal. A elisão tributária não está proibida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e nem mesmo pelo artigo 187 do Código Civil de 2002. A exceção de casos manifestamente excessivos, o contribuinte tem o direito de atingir os melhores resultados financeiros ou econômicos para sua vida ou de sua empresa, pois não é obrigado a suportar o pior ônus fiscal, dentre as escolhas

possíveis no ordenamento jurídico. Isto não pode ser entendido como falta de civismo ou de espírito público.

Um dos defensores da cláusula antielisiva com base na teoria do abuso de direito é Klaus Tipke. Esse prestigioso jurista alemão afirma que o direito dos particulares de organizarem sua vida econômica, com base na livre iniciativa, não é absoluto. A liberdade de negociar deve respeitar o direito de terceiros, incluindo-se aí o Estado, de modo que a escolha feita pelo particular não cause danos a direito alheio. A utilização das formas de direito admitidas está limitada àquele meio mais adequado, normal e razoável. O abuso de direito estaria no momento em que o particular escolhe um meio inadequado, anormal ou não razoável, que busque os mesmos fins perquiridos em outra forma jurídica, mas que não cause danos a terceiros, principalmente ao fisco. A base da teoria de Tipke está nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como argumentos para que não sejam tratados de modo discriminatório os atos ou negócios jurídicos de efeitos econômicos equivalentes, reveladores de igual capacidade econômica.

A referida teoria é defendida no Brasil por Marco Aurélio Greco, que preconiza a legitimidade da cláusula antielisiva na desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito. Mencionado autor acentua que o direito do contribuinte de se organizar não pode ser interpretado de forma absoluta, em face do Estado Democrático de Direito. Como um dos fundamentos da ordem constitucional brasileira está a solidariedade, o que é por si só argumento suficiente para limitar o exercício do direito de auto-organização econômica por motivos exclusivamente fiscais.

Segundo a nova proposta defendida por Marco Aurélio Greco para definir a evasão fiscal, a teoria do abuso de direito está configurada com a presença de mais um requisito: os fins exclusivamente fiscais. Noutros termos, para que a economia fiscal seja lícita, Greco entende que a razão econômica dos atos praticados pelo cidadão não deve residir apenas na questão da economia de tributos. Esta não pode ser o motivo único, pois senão estar-se-ia diante do caso de evasão fiscal por abuso de direito.

A outra base de sustentação da teoria de Greco encontra-se no princípio da capacidade contributiva, devendo este ser entendido não mais como um limite negativo à tributação, mas com eficácia positiva da lei tributária. Noutros termos, preconiza que a legislação tributária não deve alcançar apenas aqueles fatos

previstos nas normas (tipicidade), mas também outros não previstos que resultariam da conjugação positiva ou tipificada com o princípio da capacidade contributiva. Desta feita, Greco defende a tese da concretização do recurso à analogia a fim de se combater o abuso de forma, na seara tributária. A função social desta construção doutrinária é alcançar fatos que tenham idêntica capacidade contributiva, indo além das fronteiras da tipicidade.

Outro defensor da teoria do abuso de direito é Ricardo Lobo Torres. Como Tipke e Greco, aquele jurista entende que a liberdade do contribuinte de planejar os seus negócios na busca da menor tributação possível está limitada à utilização razoável das formas de direito privado. Para Torres, seu fundamento está no abuso na interpretação dos conceitos, que às vezes encontram-se numa zona cinzenta. Nesses casos de indeterminação, o contribuinte abusa das formas jurídicas com o fim exclusivamente elisivo, ofendendo assim os princípios da justiça, da segurança jurídica, da unidade do ordenamento jurídico, da capacidade contributiva e da legalidade do Estado Democrático de Direito. Segundo Torres:

A elisão, conseguintemente, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, do conceito de Direito Privado e, até mesmo, do conceito de Direito Administrativo. A ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Se o Direito Privado oferecesse à tributação conceitos jurídicos unívocos, é claro que se prescindiria de instrumento para evitar o descompasso entre a letra e o espírito da lei, pois haveria um princípio ou denominador comum a informar a lei tributária e a lei civil.²¹⁰

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, o combate à elisão fiscal pode ser feito com base na teoria do abuso de direito. Sustenta esse jurista que, modernamente, não se pode afirmar que os direitos sejam absolutos, sendo o exercício destes limitados à sua função social e econômica. Desta feita, assevera:

No direito tributário, a teoria do abuso de direito passa a incidir a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando, porém, adequar-se aos efeitos deste, mas tão-somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto.²¹¹

²¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 219.

²¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. (Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n.º. 10.637/2002 (antiga Mp 66)*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 333.

Ricardo Lodi Ribeiro aprofunda suas observações, elencando os requisitos, que devem estar presentes conjuntamente, para a caracterização da elisão abusiva: a) "prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não é adequada à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte"; b) "intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido; c) "identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo"; d) "proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo"; e) "forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária".²¹²

A doutrina, notadamente representada por Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro, agrupa várias modalidades de elisão abusiva, gênero este composto pelas seguintes espécies: (i) fraude à lei; (ii) abuso de forma; (iii) abuso da personalidade jurídica das empresas; (iv) descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica.

Em que pese às profundas argumentações trazidas pelos juristas Klaus Tipke, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro, ousamos discordar da utilização da doutrina do abuso de direito na seara tributária, por vários motivos.

O primeiro motivo está no subjetivismo da aplicação da teoria do abuso de direito nas normas tributárias. Tal aplicação se mostra incompatível com o princípio da segurança jurídica, pois delega ao agente fiscal a possibilidade de decidir se a conduta do particular foi ou não elisiva, se sua atitude foi ou não compatível com os desígnios do Poder Público, enfim se as formas adotadas em seu negócio jurídico foram adequadas, normais ou razoáveis, segundo a interpretação do agente da Administração Pública.

Em segundo lugar, a construção doutrinária de Tipke utiliza como base de sustentação de sua teoria as relações privatísticas, não podendo estas ser aplicadas no âmbito das relações de Direito Tributário. Isto porque as relações de Direito Privado requerem a igualdade das partes; estas devem estar situadas horizontalmente no mesmo plano. Há relação entre direitos subjetivos de ambas as

²¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Ob. cit.*, p. 333-334.

partes, ao passo que as relações tributárias não são paritárias, não há igualdade entre o contribuinte e o Estado no plano horizontal. A relação entre o contribuinte e o Estado – como poder tributante – é de administrador e administrado. As relações não abrangem direitos subjetivos de ambas as partes (contribuinte e Estado), mas de liberdades e competências, respectivamente.

Por fim, a motivação do cidadão em praticar certas condutas ou realizar determinados negócios jurídicos pode ter fins exclusivos de economia de tributos, preservando-se, ainda assim, a licitude do ato e de seu resultado. Desta forma, por exemplo, não vislumbramos ilegalidade alguma quando um pai doa ainda em vida seus bens aos seus filhos, com a finalidade única de elidir a incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis*, por ser este mais oneroso do que o imposto sobre transmissão *inter vivos*. Não havendo simulação ou fraude no negócio jurídico, o particular estará agindo na mais perfeita licitude perante a sociedade e o fisco.

Corroborando o nosso entendimento o professor Sacha Calmon Navarro Coelho ao repelir a teoria do abuso de direito da seara do Direito Tributário, *verbis*:

Em Direito Tributário não há falar em abuso de direito, somente possível no campo dos direitos privados potestativos, de livre disposição pelos titulares dos mesmos, em prejuízo evidente de terceiros. Não é o caso do Direito Tributário, dominado pelo princípio da legalidade e da verdade material.²¹³

Luciano da Silva Amaro também discorda da teoria do abuso de direito na seara tributária, contrapondo-se ao requisito acrescentado na teoria por Marco Aurélio Greco:

A teoria do *abuso de forma* (a pretexto de que o contribuinte possa ter usado uma forma "anormal" ou "não usual", diversa da que é "geralmente" empregada) deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a "normalidade" da forma utilizada. Veja-se que o foco do problema não é o da *legalidade* (licitude) da forma, mas o da "normalidade", o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito. Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais freqüentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério *jurídico* seria substituído pelo critério *estatístico*, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos

²¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'Interpretação Econômica do Direito Tributário' ou a Chamada 'Norma Geral Antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 298.

seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem "validados" fiscalmente.

.....
 A invocação do *abuso de direito* leva ao mesmo problema. Se o direito é utilizado para atingir os fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, estaríamos diante do *abuso de direito*, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta [...]

Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, *ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho*. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte *seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal*.²¹⁴ (grifos do autor)

O conceito de abuso de direito é também inconcebível de adaptação na seara tributária para Heleno Tórres:

Em resumo, o conceito de abuso de direito encontra severas limitações para se ajustar à matéria tributária. Basta pensar que o direito que se abusaria seria o de auto-regramento da vontade, que em verdade não é um direito, mas um poder normativo como prefere Ferr. E qualquer abuso de direito contra normas tributárias, por serem cogentes e não dispositivas, converte-se de imediato em sanção, por descumprimento frontal de norma impositiva de conduta, tal como uma espécie de fraude à lei.²¹⁵

A doutrina do abuso de direito também é rechaçada por César Guimarães Pereira, por ferir os princípios da legalidade e da irretroatividade da lei tributária. Vejamos:

Em sua conformação teórica, a técnica do reconhecimento do abuso de direito acarreta a infirmação do direito positivo por critérios extraídos de campos normativos extrajurídicos pelo órgão de aplicação do direito. Não é admissível no direito tributário em face do princípio da legalidade (somente a lei pode instituir deveres tributários) e do princípio da irretroatividade da lei tributária (a norma infirmadora do direito positivo é criada após o fato que se pretende imponível).²¹⁶

Nota-se, portanto, que não há fundamentação constitucional para a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria constitucional. Isto porque, na relação jurídico-tributária, o direito subjetivo do fisco está amplamente delimitado pelo seu campo de competência tributária, bem como em suas limitações

²¹⁴ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 226-228.

²¹⁵ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 337-338.

²¹⁶ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 242.

constitucionais ao poder de tributar. Qualquer forma de ilegalidade ou abuso de poder por parte da autoridade administrativa garante ao particular/contribuinte o remédio constitucional do mandado de segurança para proteção de direito líquido e certo. Já no caso do direito subjetivo do contribuinte, seu excesso em nada afeta o fisco, mas apenas quando viola expressamente disposição legal. Em face dessa violação ou do descumprimento de um dever jurídico, o ordenamento jurídico deve prever uma sanção específica que se aplicará ao contribuinte, no caso concreto.

Síntese sobre a teoria em comento faz Alfredo Augusto Becker, quando anota que “a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no plano moral; a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito”.²¹⁷ Por outras palavras, Becker quis dizer que, quando o legislador tenta positivizar a teoria do abuso de direito, por uma norma jurídica, ele utiliza critérios morais e não jurídicos. A autoridade competente (sejam os juizes, sejam as autoridades administrativas incumbidas de fazer o lançamento) estará utilizando um poder conferido por uma regra jurídica nova, com recurso à moral. Neste momento, a tese se mostra insustentável para Becker por ocorrer o fenômeno jurídico do recurso à analogia por extensão, inaceitável, pelo menos, na seara tributária.

Em suma, conclui-se que a utilização da doutrina do abuso de direito é um equívoco diante do ordenamento jurídico brasileiro. O conceito de abuso de direito deve ser erradicado da seara do Direito Tributário, em face dos direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição Federal.

7.3 Abuso de forma

Antes de analisar a teoria do abuso de forma, vale tecer algumas ponderações acerca da forma dos atos e negócios jurídicos.

Com base na teoria geral dos negócios jurídicos, o contrato é o instrumento formalizador do negócio jurídico bilateral, gerador de obrigações entre as partes contratantes. É norma jurídica, bilateral ou plurilateral (dependendo da quantidade de partes), individual e concreta, pois impõe às partes contratantes o dever de cumprir com as comandos nela inseridos, sob pena das sanções previstas no próprio instrumento.

²¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.143.

É sabido, portanto, que a ordem jurídica regula os negócios jurídicos, com fundamento primordial no Código Civil brasileiro de 2002, somando-se a este algumas outras leis esparsas. Dá margem de criação, porém, aos particulares para novos modelos e formas contratuais, o que chamamos de liberdade de formas. Desta feita, a doutrina distingue os contratos típicos (devidamente denominados em uma norma jurídica) e os contratos atípicos, inominados ou anômalos.

O Código Civil de 2002, em seu artigo 104, prescreve que a validade do ato jurídico requer (i) agente capaz, (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável e (iii) *forma prescrita ou não defesa em lei*. Claro está, portanto, que a forma é elemento de validade do ato jurídico.

Ocorre que, entre nós, vigora o princípio da liberdade de formas, estabelecido no artigo 107 do mesmo diploma civil, segundo o qual “a validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.

Podemos inferir dos dispositivos normativos supramencionados, com base numa interpretação sistemática, que o ordenamento jurídico brasileiro consagra o princípio da liberdade de formas, salvo quando a lei exigir expressamente uma forma típica, o que não contradiz a necessidade da certificação da validade do negócio jurídico sob uma forma própria.

Como bem ensina Antonio Junqueira de Azevedo sobre a forma do negócio jurídico: “[...] é o meio através do qual o agente expressa a sua vontade. A forma poderá ser oral, escrita, mímica, consistir no próprio silêncio, ou, ainda, em atos dos quais se deduz a declaração de vontade”. E mais adiante adverte o autor: “Não há negócio sem forma. Que haja negócios com forma prescrita em lei e negócios com forma livre, é questão que diz respeito ao plano de validade”.²¹⁸

Resta concluir, portanto, que o princípio da liberdade de formas deriva do consensualismo e da autonomia da vontade, postulados básicos na interpretação dos negócios jurídicos. Traçada essa premissa, cumpre-nos agora tecer considerações a respeito da forma dos contratos atípicos em face do Direito Tributário.

A estrutura da regra-matriz de incidência é formada por elementos essenciais, tais como hipótese de incidência ou antecedente (critérios material,

²¹⁸ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico – Existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 124.

espacial e temporal) e o conseqüente, nos aspectos pessoal (sujeito passivo e ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Desta feita, a definição do fato gerador (hipótese de incidência) de um tributo deve ser interpretada segundo prescreve o artigo 118 do CTN, ou seja, abstraindo-se da (i) validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros; (ii) da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e (iii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Da leitura deste dispositivo legal, podemos inferir que em nenhum momento a lei permite a desconsideração da forma jurídica atribuída aos negócios jurídicos. É como aduz também Heleno Tórres:

Destarte, quanto ao objeto e ao fato jurídico tributário, a garantia da liberdade de formas vincula o Fisco à sua observância, nas situações em que o tipo da norma tributária remeta-se ao âmbito do direito privado. Decerto que não será a simples menção a uma "forma" própria o suficiente para tanto, pois a atividade inquisitória da Administração, na busca da verdade material, poderá identificar a "causa" do negócio jurídico, que sempre deverá preponderar sobre a eleição de forma, no que concerne à qualificação do negócio jurídico.

Desde que os negócios jurídicos entabulados entre os particulares, na dinâmica de sua atividade empresarial, realizem-se e desenvolvam-se em conformidade com as normas de direito privado que os disciplinam, não haverá campo para atuação discricionária dos agentes da fiscalização, os quais deverão respeitar a autonomia da vontade daqueles primeiros, tal como lhes foi assegurada pela Constituição e pelo Código Civil.²¹⁹

Estabelecidas as premissas relativas à forma dos negócios jurídicos, no âmbito do Direito Privado, é preciso entender agora estes postulados em relação à teoria do abuso de forma.

Não se confunde a teoria do abuso de direito com a do abuso de forma jurídica. Não obstante, estão interligadas, pois a primeira conduziu à noção da segunda consagrada na Ordenação Tributária Alemã (*Reichsabgabeordnung*) de 1919, como sucedâneo da teoria da interpretação econômica para fins tributários.

Consiste a teoria do abuso de forma na utilização de uma forma jurídica, mesmo que lícita, mas que tenha por finalidade causar lesão a terceiros, no caso o Estado. Assim, para os defensores desta doutrina, a Fazenda Pública não pode ser lesada quando o contribuinte realiza um ato ou celebra um negócio com base numa forma jurídica que resulta no não-pagamento do tributo ou no pagamento de uma

²¹⁹ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 153-154.

carga tributária menor. Para estes doutrinadores, no caso, o contribuinte praticou um ato com abuso de forma, devendo portanto sofrer a tributação mais justa, como se houvera praticado aquele fato jurídico tributário.

A doutrina da substância sobre a forma – como também é conhecida – surgiu nos Estados Unidos da América, no *leading case* “Gregory v. Helvering”, decidido em 07.01.1935. Neste caso, o contribuinte adotou um artifício para transferir ações de uma empresa para sua pessoa, mediante uma reorganização societária em que esta ocultava a real finalidade. A empresa transferiu parte de suas ações para outra empresa criada artificialmente, que logo após deixou de existir, para depois consumir o plano de transferência das ações da primeira empresa ao contribuinte, sem incidência de imposto. Levado o caso a apreciação judicial, a Suprema Corte americana entendeu ter havido uma forma tortuosa de reorganização societária, não admitindo o abuso da forma adotada pelo contribuinte para a transmissão de ações de uma companhia, sem a incidência de imposto.

A doutrina da prevalência da substância sobre a forma jurídica adotada nada mais é do que uma questão de interpretação e aplicação da lei. Assim, o intérprete e o aplicador da lei poderão determinar se os fatos se enquadram ou não ao regime jurídico da lei tributária. A lei será interpretada de forma restrita – de modo a não incidir o tributo correspondente ao fato jurídico a que se propunha – ou de forma ampla – aplicando-se a regra-matriz de incidência relativa ao tributo correspondente à substância do ato ou negócio praticado pelo contribuinte, mesmo que não adotada a forma própria à hipótese de incidência que deveria ter sido respeitada.

Essa mesma doutrina da substância sobre a forma não foi acolhida no Reino Unido, outro país que adota o sistema do *common law*. No caso clássico do “Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners”, em 1935, a Casa dos Lordes rejeitou a doutrina em tela, ao assegurar ao contribuinte, o Duque de Westminster, o direito de organizar os seus negócios da forma mais favorável possível, do ponto de vista fiscal. O duque contratou um jardineiro, mas fazia os pagamentos deste não como empregado, e sim como se fora prestador de serviços. O pagamento desses valores, em função da obrigação contratual, eram dedutíveis na apuração do imposto de renda, ao contrário do pagamento de salários. Surgida a lide, a Casa dos Lordes entendeu que não se podiam desconsiderar os direitos e obrigações decorrentes de acordo formalmente celebrado, até porque o jardineiro

não teria qualquer prejuízo do ponto de vista financeiro. Prevaleceu o contrato (forma) no entendimento da *House of Lords*, em detrimento da substância, pois não se poderia tributar por dedução ou analogia, no parecer do Lorde Russuel of Killowen.²²⁰

Feitas as considerações históricas a respeito da teoria do abuso de forma, é mister agora confrontá-la com a norma geral antielusiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Será possível a aplicação do referido dispositivo legal com base no abuso de forma?

Para Flávio Martins Rodrigues, esta é justamente a fundamentação do dispositivo normativo inserido pela Lei Complementar n° 104/2001, defendendo a superação da interpretação sistemática pelo modelo da interpretação teleológica. Senão vejamos:

Veja-se que o abuso de forma, uma das razões para a superação do arcabouço da interpretação sistemática, acaba sendo considerado para fins de aplicação da exação. A nova regra é clara, claríssima, no sentido de que a autoridade tributária pode dar outro efeito que não aquele que seria considerado se apegado à forma do ato.

Assim caminha-se a passos largos para a superação do arcabouço formalista da interpretação sistemática, passando a prevalecer, entre nós, o modelo exegético teleológico (ou de fins económicos) do Direito Tributário.²²¹

Sampaio Dória critica a doutrina do abuso de forma, pois sua interpretação estaria voltada para o subjetivismo. Deveria, portanto, ser abandonada por produzir grande incerteza no campo da tributação.

No âmbito da própria Administração Fazendária, já existe precedente no sentido repelir a teoria do abuso de forma, vejamos:

A Recorrente em sua peça Impugnatória arguiu que praticou atos sobre os quais não recaía qualquer impedimento de ordem legal, portanto livre para elegê-los mesmo que do ponto de vista tributário se mostrassem mais convenientes aos seus interesses. Da afirmativa poder-se-ia até presumir que os atos foram intencionalmente celebrados com o objetivo de não conformar o fato concreto a hipótese regulada por lei. Entretanto nem a presunção **nem a arguição de abuso de forma, rejeitada pelo direito brasileiro**, podem alterar o fato de que a Recorrente somente após aperfeiçoar o ato jurídico de adiantamento para futuro aumento de capital, portanto quando já impossível a caracterização da operação como mútuo, é

²²⁰ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 145.

²²¹ RODRIGUES, Flávio Martins. *A Interpretação do Direito Tributário: o declínio do método sistemático*. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 107.

que alienou as participações societárias para sua controladora.²²²
(destacamos)

A teoria do abuso de forma reforçou-se com a teoria do propósito do negócio (*business purpose theory*), que a conduziu para uma caracterização mais clara. Essa teoria, desenvolvida e aplicada no Direito anglo-saxão, propõe que o contribuinte deva ser tributado com base no propósito do negócio por ele celebrado, e não com base na forma jurídica adotada. O escopo do negócio prepondera, para fins tributários, sobre a forma jurídica adotada.

Para João Dácio Rolim, entretanto, a doutrina da intenção do negócio se distingue da teoria da prevalência da substância sobre a forma:

A distinção existente entre intenção negocial e prevalência da substância sobre a forma exigirá do contribuinte a seguinte postura, a ser testada pela administração tributária ou judicial: não se deve indagar por que o contribuinte adotou uma forma jurídica ao invés de outra similar para a obtenção de resultados econômicos equivalentes (por exemplo, subscrição de capital ou financiamento de terceiros via mútuo ou emissão de debêntures para a constituição de uma nova empresa), mas tão-somente o porquê daquele resultado econômico (se realmente ele existe e se não está motivado por uma intenção elisiva exclusiva, no caso a constituição de uma nova empresa).²²³

A despeito de sua aplicação nos países anglo-saxões, que têm por base o *common law*, a teoria do propósito do negócio como instrumento legitimador da teoria do abuso de forma não tem receptividade nem aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, em face dos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

7.4 Fraude à lei

A fraude é um vício de muitas faces. Está presente em um sem-número de situações na vida social e no Direito. É um dos mais graves atos ilícitos, destruidor das relações sociais, responsável por danos de vulto e, na maioria das vezes, de reparação difícil.

²²² Acórdão n° 103-17579, de 10.07.1996, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Fonte: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Ob. cit.*, p. 118.

²²³ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 241-242.

Desta feita, preocupa-se o Direito com dois aspectos do problema: a fraude à lei e a fraude contra o direito de terceiros. No âmbito de abrangência do nosso estudo, trataremos da fraude à lei tributária.

A fraude à lei é uma das hipóteses de nulidade do negócio jurídico, conforme preceitua o inciso VI do artigo 166 do novo Código Civil. Tal dispositivo é novidade no diploma privatístico, sem precedentes no Código Civil de 1916, que reflete os anseios da doutrina e da jurisprudência que já o consideravam causa de nulidade dos negócios jurídicos, mesmo antes da previsão legal.

A fraude à lei, como causa de invalidade do negócio jurídico, decorre da violação intencional de norma jurídica cogente. Esclarece Álvaro Villaça Azevedo a esse respeito que:

A lei imperativa ou norma cogente a que se refere o legislador é a que, imposta pelo Estado, deve ser cumprida e não pode ser modificada pela vontade dos interessados. É o que os romanos chamavam de *ius cogens*, que, não sendo de direito público, existe no direito privado como forma de intervenção do Estado, geralmente para proteger a parte mais fraca da relação jurídica. Se essa lei for desrespeitada, o negócio é nulo.²²⁴

O ato jurídico praticado em fraude à lei contém um defeito por não respeitar a vontade contratual, preocupando-se apenas com sua finalidade. A fraude é, portanto, um vício que contamina o negócio, culminando com a ilegalidade do fim almejado e, conseqüentemente, com sua nulidade. Em suma, o ato praticado com fraude à lei é, na verdade, um ato contra a lei.

Helena Tôrres entende um pouco diferente o instituto da "fraude à lei", diferenciando-o do conceito de *contra legem*. Diferencia assim as duas categorias:

Geralmente a doutrina os separa, considerando que os atos *contra legem* seriam aqueles praticados por um dado sujeito com o intuito deliberado de violar diretamente preceito de lei cogente (impositiva ou proibitiva); enquanto na *fraus legis* tem-se também ato jurídico dirigido para violar a lei, mas como tentativa de afastar sua incidência, de modo indireto, usando de uma norma de cobertura para fazer-se sujeito a esta e não àquela que evita, por ser-lhe de algum modo mais benéfica, em detrimento de terceiros ou credores.²²⁵ (grifos no original)

Na confrontação das lições dos dois juristas, podemos inferir que há duas teorias para explicar o instituto da "fraude à lei": a *subjetivista* e a *objetivista*.

²²⁴ AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código Civil comentado: negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos: artigos 104 a 188*. Vol. II, São Paulo: Atlas, 2003, p. 290.

²²⁵ TÔRRES, Helena. *Ob. cit.*, p. 338-339.

Enquanto a primeira se prende ao elemento intelectual ou volitivo, isto é, a prova de que as partes agiram com a intenção de fugir à aplicação da lei; a segunda se vincula ao negócio jurídico – elemento material – donde se afirma que a simples existência do ato fraudulento é motivo para sua qualificação. Preferimos nos filiar à segunda corrente doutrinária, diante da objetividade do instituto da fraude à lei.

Os pressupostos de caracterização da fraude à lei são: (i) a existência de resultado proibido; (ii) a prática de ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra da lei proibitiva; (iii) a obtenção, por intermédio destes atos, de um resultado equivalente ao proibido; (iv) o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos ao âmbito de aplicação da norma proibitiva.²²⁶

Em primeiro lugar, a caracterização da fraude requer a proibição expressa no texto da lei da conduta realizada no contexto do ato ou negócio jurídico, mas não só isso, pois pressupõe também a proibição de resultado semelhante quando praticado por qualquer outro ato que atinja resultado idêntico ou semelhante.

Para se caracterizar a fraude à lei, deve o ato praticado não estar previsto na letra da lei proibitiva. O ato praticado é semelhante ao proibido, sendo o intuito do agente burlar a lei ao praticá-lo dessa maneira.

Assim, em consequência, o resultado do ato praticado é absolutamente legal, não fosse semelhante ou equivalente a um ato expressamente contemplado na norma proibitiva. O resultado pretendido pelo agente é o mesmo, porém a forma utilizada para atingi-lo é diversa, sendo-lhe vedada tal prática.

Por fim, para a caracterização da fraude à lei, necessita-se da prática de ato com o intuito mediato de afastar aplicação da norma proibitiva. A ilicitude do ato cinge-se a este ponto, o de subtrair-se ao âmbito de incidência da norma que o veda.

Segue esta mesma linha de raciocínio Elcio Fonseca Reis ao comentar o instituto da *fraude à lei*, como categoria do gênero violação ao ordenamento jurídico, *in verbis*:

Percebe-se que a fraude à lei é uma violação indireta ao ordenamento jurídico. Há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito que servirá de suporte para a conduta a ser praticada.

²²⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 65.

Por isso, analisado isoladamente o ato praticado em fraude à lei, este se aparenta verdadeiro e válido. O agente quer efetivamente praticá-lo e se submete às suas consequências normais. O problema é que essas consequências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar ou estará produzindo resultado desejado, mas contornando a incidência da norma imperativa.

Para que se detecte a ocorrência da fraude à lei é importante investigar o resultado alcançado pelo agente ao praticar o ato jurídico, a fim de saber se ocorreu de fato violação indireta da norma perpetrada por meio de atos aparentemente lícitos, uma vez que para atingir determinado resultado o fraudador utiliza atos que a lei permite ou não proíbe, surgindo a consequência de restar inaplicável a norma, apesar de os efeitos do ato praticado serem os mesmos que a lei fraudada visa a afastar.

Na fraude à lei a conduta é realizada sob o amparo de uma lei (norma de cobertura) visando contornar os efeitos decorrentes da aplicação de outra lei (norma fraudada).²²⁷

Portanto, na fraude à lei, o negócio realizado pelas partes está sujeito a todos os efeitos e à disciplina de uma lei – a norma de cobertura, evitando-se assim incidência da norma fraudada. Pode-se concluir que a violação se dá de forma indireta, em sua finalidade.

As figuras da fraude à lei e da simulação não se confundem, pois:

[...] na simulação está uma intenção de prejudicar os terceiros que se confiaram no ato aparente, mediante o acordo de simular firmado entre as partes; o que não ocorre com a fraude à lei, na qual é tudo diverso, pois basta que se constate a infração ou violação indireta da lei, para que se tenha por caracterizada a fraude. Por consequência, quando válido o negócio dissimulado, aplica-se o princípio da preservação, como modo de conferir proteção ao direito dos terceiros; enquanto na fraude à lei isso não se vê, por ser de plano declarado nulo, caindo, com ele, todos os direitos que terceiros, de boa ou de má-fé, tenham adquirido. Para se caracterizar a fraude à lei basta que se tenha lei vedando expressamente um determinado agir, na constituição de situações negociais.²²⁸

A fraude à lei, por ser causa de nulidade do negócio jurídico, pode produzir efeitos na seara tributária, tais como a revisão do lançamento de um tributo, desde que esta seja possível.

A fraude à lei, em matéria tributária, está definida no artigo 72 da Lei n° 4.502/64 como:

toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a

²²⁷ REIS, Elcio Fonseca. A Medida Provisória n.66/2002 – Uma primeira tentativa de regulamentação da 'norma antielisiva'. (Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n°. 10.637/2002 (antiga Mp 66). Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 178.

²²⁸ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 348-349.

reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em face do dispositivo legal, podem se extrair três requisitos para a figura da fraude à lei tributária: a) o fim da conduta comissiva ou omissiva; b) a intencionalidade fraudulenta consistente no carácter doloso da ação ou omissão; c) os meios de realização de prejuízo ao fisco.

O fim da conduta comissiva ou omissiva consiste na redução do montante do imposto devido, de forma a evitar ou diferir o pagamento do tributo.

A intencionalidade fraudulenta consistente no carácter doloso da ação ou omissão refere-se ao modo doloso de redução, evitação ou diferimento do tributo. A fraude se configura se houver a intenção de provocar um evento ou resultado contrário às normas tributárias.

No que diz respeito aos meios de realização do prejuízo ao fisco, tal requisito se configura no ato de impedimento ou retardamento, total ou parcial, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou na exclusão ou modificação de suas características essenciais.

Da análise da figura da "fraude à lei" (*frau legis*) no âmbito privatístico e no campo tributário, algumas diferenças fundamentais podem ser encontradas.

A primeira diferença reside na questão dos efeitos surtidos. No Direito Privado, um ato ou negócio jurídico viciado com fraude à lei tem como consequência sua nulidade. No Direito Tributário, um ato ou negócio jurídico tido como "elusivo" com base na fraude à lei tem como consequência sua ineficácia em relação ao fisco, que vai aplicar a norma tributária por analogia, mas deixando intacto o ato ou negócio jurídico em relação aos contraentes.

A segunda diferença está noutro plano de análise. Enquanto no Direito Privado o combate da fraude à lei é feito no plano da interpretação, "pois resulta da constatação de que a vontade da lei é a proibição do resultado por todos os meios e não apenas pelo meio ou meios constantes da sua letra"²²⁹; no Direito Tributário a repressão da fraude à lei é feita com base na aplicação das normas antielisivas, com recurso à integração analógica,

pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão que a norma tributária se aplica a todos os atos de efeitos económicos

²²⁹ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 99-100.

equivalentes aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram à sua prática.²³⁰

Apesar das distinções estabelecidas pela doutrina, entendemos que o controle da fraude à lei pode ser efetivado mediante normas gerais antielusivas, tais como o artigo 166, inciso VI, do Código Civil (no âmbito do Direito Privado) e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (no âmbito do Direito Tributário).

Isto porque a finalidade do instituto da fraude à lei é a de evitar o uso abusivo da autonomia privada. A *fraus legis* é o instrumento concebido pelo ordenamento jurídico para o aplicador da lei exercer o controle da autonomia privada com a criação de negócios jurídicos dotados de vício de causa. Evitar a incidência de uma norma cogente – a exemplo da norma tributária – deve ser interpretado como ato fraudulento.

Resta, portanto, concluir que a interpretação da fraude à lei em matéria tributária é diversa daquela esposada no Código Civil. O simples descumprimento direto de normas tributárias (cogentes e imperativas) não é fraude à lei, mas é preciso o afastamento de regime tributário mais oneroso ao contribuinte, pela realização de atos ou celebração de negócios jurídicos que visem a burlar a incidência de norma tributária.

Não há, contudo, como se aplicar o instituto da “fraude à lei” contra uma norma tributária típica, pois o sistema prevê a incidência de outras normas sancionadoras para o descumprimento de normas imperativas. A questão é se o referido instituto pode ser aplicado nos demais casos, como instrumento geral de combate à figura da “fraude à lei”, mediante a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos particulares, com fins exclusivos de economia de tributo.

Com efeito, entendemos ser possível a aplicação do instituto da “fraude à lei”, em matéria tributária, com a finalidade de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, mediante instrumentos ausentes de causa, violando indiretamente à lei, com o fim exclusivo de economia de tributo, desde que esse direito do fisco seja alegado em processo judicial próprio.

²³⁰ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 100.

7.5 Simulação

A simulação é vício social, um dos defeitos do negócio jurídico, que acarreta a nulidade deste, de acordo com o Código Civil de 2002. Este diploma civil não traz uma definição legal do instituto da simulação, mas trata de suas hipóteses e feitos no artigo 167 e parágrafos 1º e 2º.

Na simulação, há conluio. Existe, no processo simulador, um acerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio praticado. Portanto, a simulação implica uma mancomunação.

Carlos Roberto Gonçalves traz conceito muito claro de simulação:

Simulação é uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. Ou, na definição de CLÓVIS, "é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado".

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.²³¹

Na simulação, "quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece" no dizer de Pontes de Miranda.²³² Ocorre, assim, negócio simulado quando, por meio de conluio das partes, estas pretendem dar aparência a um negócio divergente de suas vontades. Enfim, na simulação há disparidade entre a vontade e a declaração dos contraentes.

Com base no conceito aqui mencionado, podem-se extrair os seguintes requisitos para a simulação: (i) *intencionalidade* na divergência entre a vontade e a declaração; (ii) *acordo simulatório* entre os contraentes; (iii) *intuito de enganar terceiros*, sem que haja necessariamente prejuízo.

A doutrina classifica a simulação em *inocente* e *maliciosa*. Na simulação inocente, segundo Venosa, "a declaração não traz prejuízo a quem quer que seja,

²³¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 436.

²³² PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo I. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, 1970, p. 53.

sendo, portanto, tolerada”. Na simulação maliciosa, “existe intenção de prejudicar por meio do processo simulatório”.²³³

A simulação inocente não constitui defeito do negócio jurídico, não leva à sua anulação porque não traz prejuízo a terceiros. O tão-só engano, sem o escopo de enganar, não causa defeito ao negócio, pois a simulação é inocente.

Já a simulação maliciosa ou *culpada* pressupõe a intenção de prejudicar terceiros, não sendo necessário o resultado constante do prejuízo, mas tão-somente a mera possibilidade de esse prejuízo ser ocasionado. Para Sílvio Rodrigues, a simulação maliciosa pode ter três finalidades diversas: a) prejudicar terceiros; b) prejudicar o fisco; c) fraudar a lei. Vejamos os ensinamentos do mestre civilista:

Da primeira hipótese [...], ocorre simulação quando o proprietário de um prédio, desejando facilitar ação de despejo contra seu inquilino, finge vendê-lo a terceiro, que, por residir em prédio alheio, maior probabilidade tem de vencer a demanda.

Da segunda, isto é, da simulação com o intuito de prejudicar o Fisco, já aludi ao caso mais freqüente da compra e venda por preço inferior ao real, a fim de pagar menor imposto.

A terceira hipótese, de simulação com propósito de violar disposição de lei, faz aparecer a figura do ato em fraude à lei. Trata-se de um negócio indireto, com o fim de alcançar um resultado que a lei diretamente veda.²³⁴

A simulação ora objeto de análise, em face da norma geral antielusiva, é a da segunda hipótese tratada por Sílvio Rodrigues, ou seja, a simulação com o intuito de prejudicar o fisco. Assim, a norma antielusiva do parágrafo único do CTN é uma forma de vedação à simulação praticada pelo contribuinte, por meio de negócios jurídicos dissimulatórios, no intuito de lesionar a Fazenda Pública.

Apesar da distinção doutrinária, no entanto, o Novo Código Civil não reconhece a necessidade de dano para a nulidade do negócio jurídico. Vale, portanto, para a caracterização da simulação a presença dos requisitos dantes citados.

Segundo a doutrina, a simulação classifica-se também em *absoluta* e *relativa*. Há simulação absoluta quando o negócio é inteiramente simulado, ou seja, as partes contraentes não desejam acordo algum, não querem resultado jurídico qualquer. Por outro lado, há simulação relativa (denominada por alguns como

²³³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 475.

²³⁴ RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. Parte Geral*, Vol. 1, 34. ed., atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.1.2002). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 295 e 299.

dissimulação) quando as partes praticam determinado negócio, mas a forma jurídica pretendida e/ou o resultado jurídico a ser obtido são diversos.

Podemos dizer, portanto, que na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – enquanto que na simulação relativa há dois negócios jurídicos: o *simulado*, que corresponde à vontade declarada e enganadora, e o *dissimulado*, que corresponde ao contrato oculto que encobre a vontade real dos contraentes.

O instituto da simulação foi alterado substancialmente no novo sistema do Código Civil Brasileiro. O artigo 167 do citado diploma legal determina a subsistência do negócio jurídico dissimulado – apesar da nulidade do negócio simulado – a fim de se restaurar sua eficácia. Esta modificação no diploma civilístico trouxe, por consequência, mudanças na seara tributária, pois, ao estabelecer a subsistência do negócio jurídico dissimulado, se este for válido na sua substância e na forma, possibilita que a norma tributária atinja o ato ou negócio jurídico ocultado.

O diploma civil enumera ainda, no §1º do artigo 167, as hipóteses legais quando há de ser considerada a simulação: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

As hipóteses de simulação apresentam-se taxativas, no âmbito do Direito Civil, configurando-se como limites à autonomia privada.

Podemos concluir que a simulação é espécie de ilícito civil, sujeita portanto aos efeitos da nulidade no âmbito civil. Não se confunde com a elisão fiscal, pois esta cinge-se aos meios lícitos. A simulação assemelha-se à evasão fiscal, pois figuram ambos na seara da ilicitude.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, refere-se à figura da simulação. Tal dispositivo, segundo Alberto Xavier, não se trata de uma “cláusula geral antielisiva”, mas apenas de uma “cláusula anti-simulação”. Para esse jurista, a norma em comento atua no domínio dos atos simulados, enquanto a norma geral antielisiva atua no domínio dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas que produzem efeitos econômicos semelhantes, utilizando-se da analogia para efetuar a tributação.

Desta forma, a simulação fiscal ocorre quando houver divergência intencional entre a vontade do contribuinte e sua declaração, mediante um pacto simulatório, bem como o intuito de enganar e prejudicar o fisco.

Assim, como o dever instrumental ou formal genérico do contribuinte é de prestar todas as informações necessárias e declarar todos os atos praticados ao fisco, o fato de as hipóteses de simulação no âmbito do Direito Privado ser taxativa não se aplica à simulação em matéria tributária. Desta feita, a Administração Fazendária poderá desconsiderar todos os atos e negócios do contribuinte desprovidos de causa, quando praticados com *fraude à lei*, mediante *simulação* ou *dolo*.

Em relação à aplicação das normas tributárias, a identificação da simulação de atos e negócios jurídicos pode ser feita por duas espécies: a *simulação tributária excludente* ou *reduitiva* e a *simulação tributária includente* ou *indutiva*. Vejamos as lições de Heleno Tórres:

Na simulação de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de obter alguma vantagem em relação à aplicação das normas tributárias, temos que um sujeito pode dela lançar mão tanto para evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, como pode utilizá-la para garantir uma vantagem ou benefício sobre o qual não teria direito, não fosse o pacto de simular adotado. Surge, assim, a *simulação tributária excludente* ou *reduitiva*, que afeta os critérios da regra-matriz de incidência que permitam (*sic*) definir o fato jurídico tributário, o sujeito passivo e a base de cálculo, de modo a afastar o tributo devido, reduzir sua carga tributária ou mesmo afastar-se de algum modo de dever formal (obrigação acessória) ou de sanção administrativa pelo descumprimento de obrigações tributárias; e a *simulação tributária includente* ou *indutiva*, que permite ao sujeito ou às partes de um dado negócio jurídico obter uma vantagem específica, como isenções, imunidades, créditos presumidos, créditos de imposto, alíquota zero, moratória, anistia, remissão, incentivo, redução de base de cálculo. E para um e outro, quando o elemento alterado for o critério subjetivo, a *simulação tributária* por transferência subjetiva, que se verifica nos casos de interposição fictícia de pessoas.²³⁵ (grifos no original)

Para ilustrar melhor as duas espécies de simulação tributária, podemos afirmar que a primeira (excludente ou reduitiva) configura-se quando o contribuinte simula o preço de um produto seu com o simples intuito de evitar ou reduzir o tributo devido, bem como quando as partes contratantes simulam uma doação para evitar que o negócio seja caracterizado como mútuo (sendo este fiscalmente mais oneroso).

²³⁵ TÓRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 357.

Já a simulação tributária includente ou indutiva mostra-se presente nas hipóteses em que há modificação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, operando-se uma mutação das formas jurídicas adotadas.

A simulação fiscal, portanto, pode incidir sobre qualquer dos elementos da regra-matriz de incidência tributária. É o que se depreende da leitura da parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN: “[...] com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária [...]”.

Quanto à hipótese de incidência (para alguns, a expressão utilizada é de “fato gerador”, com base na dicção legal), a simulação tributária excludente pode-se verificar nos critérios material, espacial e temporal.

Ocorre simulação tributária excludente no *critério material* da hipótese de incidência da regra-matriz de um tributo quando a vontade das partes é a realização de um negócio jurídico tipificado na lei, mas, para se evitar o nascimento da obrigação tributária, os contraentes ocultam o negócio jurídico com a aparência de um outro não tipificado na norma. Assim, com a referida dissimulação, as partes fogem à tributação, pois sua vontade aparente não correspondeu à vontade real que seria tributável. Em suma, não havendo a subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária, não surgirá a obrigação tributária.

Este tipo de simulação acontece, por exemplo, quando as partes simulam uma doação, mas a vontade real delas era a celebração de um contrato de mútuo (sendo este fiscalmente mais oneroso). A dissimulação existe no momento em que a vontade das partes era celebrar o mútuo, mas, para evitar a tributação decorrente deste negócio, acordam uma doação com uma cláusula pela qual o donatário se obriga a restituir os valores aparentemente doados.

Do mesmo modo, pode-se verificar simulação sobre o *critério temporal*, quando o conteúdo do pacto simulatório recair sobre uma data específica, visando a evitar o aumento de um tributo ou garantir o aproveitamento de um benefício fiscal ou isenção que tenha se dado em momento posterior à celebração do negócio jurídico.

A simulação tributária, da mesma maneira, pode modificar o *critério espacial* da regra-matriz de incidência tributária quando os negócios jurídicos forem celebrados, de modo a permitir a transferência da titularidade ativa da obrigação, deslocando-se a ocorrência do fato jurídico tributário no aspecto territorial. Assim, o

contribuinte real pode substituir a situação de sujeição passiva para outro município, estado ou país, que tenha uma repercussão tributário menor ou inexistente.

Quanto à base de cálculo, ocorre simulação quando se visa à redução ou à anulação do aspecto quantitativo da obrigação tributária. Exemplo claro de simulação ocorre quando as partes adulteram o valor de uma operação tributável, ocultando um preço que na verdade seria superior ao valor declarado. No caso de compra e venda de imóveis, é comum a prática do preço pago “por fora”, o que ocultaria a base de cálculo real do tributo devido a título de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI.

Quanto ao sujeito passivo, ocorre simulação quando o contribuinte celebra negócios jurídicos com uma pessoa física ou jurídica para obter vantagens na operação (não tributada), mas que na verdade os destinatários dos efeitos jurídicos eram outros (numa operação que seria tributada). É o caso em que a lei considera distribuição disfarçada de lucros um pagamento a sócio ou administrador, quando se procura simular uma operação realizada com terceiro que transferira a vantagem obtida ao sócio ou administrador.

Por fim, a simulação pode ocorrer também nos casos de benefícios fiscais, quando os atos ou negócios jurídicos celebrados de forma simulada constituírem pressupostos de tais benefícios.

É preciso, neste ponto, ressaltar a distinção entre simulação e falsidade, cujas diferenças terminológicas a doutrina e a jurisprudência ainda confundem. Para Heleno Tôrres:

A simulação depende de um acordo de simular predeterminado para só valer entre as partes; a falsidade é um problema de prova, que surge a partir de uma comparação entre as declarações feitas e os meios destinados a provar-lhes as alegações.²³⁶

Para Alberto Xavier, a simulação também não se confunde com a falsidade. Esta é um defeito do documento que corporiza; aquela é um vício do negócio jurídico. Enquanto na simulação há uma divergência interna entre a vontade real e a vontade declarada, na falsidade há uma divergência externa entre a vontade declarada e o documento que a corporiza e atesta.²³⁷

²³⁶ TÔRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 318-319.

²³⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 80.

A simulação também não se confunde com a sonegação por falsa declaração. Enquanto na falsa declaração ocorre uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação essa divergência não ocorre.

A sonegação é considerada crime contra a ordem tributária, tipificada na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. A omissão de informações (crime material) e a prestação de falsas declarações (crime formal) estão tipificadas no artigo 1º, inciso I, e no artigo 2º, inciso I, no ato de "omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias".

Desta feita, enquanto a simulação configura-se como vício do ato ou negócio jurídico, passível então de caracterizar-se como uma infração à Administração, a sonegação é crime contra a ordem tributária, punível com as sanções penais específicas citadas na lei.

Por fim, mister também é ressaltar o fato de que a simulação é um dos vícios do negócio jurídico, cuja consequência é a nulidade. Esta é de ordem pública e deve ser decretada no interesse da própria coletividade, de ofício, pela autoridade judiciária competente. A nulidade não pode ser sanada pela confirmação (art. 169, *caput*, do Código Civil de 2002) nem suprida pelo juiz (art. 168, parágrafo único, do novo Código Civil).

Assim, para que a Fazenda Pública possa desconsiderar um ato ou negócio jurídico "supostamente dissimulado" praticado pelo particular, deverá ingressar em juízo, desde que devidamente provado, requerendo pronunciamento judicial para declarar a nulidade de tal ato ou negócio. À luz do novel diploma privado, não há alternativa à autoridade administrativa fazendária para anular os atos dissimulados do contribuinte senão a propositura de ação judicial própria.

Da mesma forma preleciona Sacha Calmon Navarro Coelho em relação à decretação de nulidade do ato ou negócio jurídico simulado praticado pelo contribuinte, mesmo que fundamentando no diploma civil pátrio de 1916:

Ora, não cabe na simulação a chamada "interpretação econômica" por parte da administração, *sponte propria*. Cabe à Fazenda Pública ir a Juízo demandar a nulidade do ato que porventura a prejudique, desde que a espécie se enquadre nos preceitos do Código Civil (artigos 102 a 105) ou seja, desde que haja simulação.

.....
Lei que lhe permita mediante *juízo administrativo*, sem o concurso do Poder Judiciário, desclassificar os atos e negócios jurídicos celebrados

pelos particulares, independentemente de haver objetivamente *dissimulação* – que há de ser previamente comprovada para satisfazer a segurança jurídica – caracteriza *tiranía fiscal*, incerteza e insegurança jurídicas, incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, como é o caso do Brasil, às luzes da Constituição.²³⁸ (grifos no original)

Quanto às provas da simulação, por ser a ação encoberta e carente de expressão material, geralmente se exigirá a busca de provas por meio de indícios e presunções, o que não exclui os demais meios probatórios. Assim, prova-se a simulação pela comprovação da existência de dois negócios jurídicos: o declarado (aparente) e o desejado (real).

No caso de procedimento administrativo, o fisco deve assegurar o devido processo legal e a ampla defesa ao contribuinte. Com base no princípio inquisitivo, é dever do fisco a busca da verdade material, para que se tenha certeza da existência ou não da simulação.

Vale ressaltar, porém, que há limites para o uso de presunções como meios de prova em matéria tributária. Com base nos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica, os recursos à analogia e à presunção absoluta não podem ser erigidos como meios de exigência de tributos. Não se pode olvidar a Administração Pública do dever de garantir instrumentos hábeis para reverter o ônus da prova, bem como assegurar o devido processo legal e a ampla defesa.

Em relação à matéria probatória da simulação, escreveu Misabel Abreu Machado Derzi:

A simulação tem de ser demonstrada pela Fazenda Pública, a quem cabe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos em geral. Compete-lhe o ônus de provar que o negócio jurídico é mera aparência ou oculta uma outra relação jurídica de natureza diversa, ou seja, esconde a ocorrência do fato gerador.²³⁹

Assim, para essa jurista mineira, a estabilidade do Direito repousa no princípio da certeza das relações jurídicas, ou seja, no caso da simulação fiscal, no pressuposto da demonstração da ocorrência do fato gerador pela Fazenda Pública.

²³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'Interpretação Econômica do Direito Tributário' ou a Chamada 'Norma Geral Antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 299-300.

²³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 226.

A prova dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios praticados pelo contribuinte é essencial para a legitimidade da desconsideração dos mesmos.

A questão é saber se a Fazenda Pública pode, a partir daí, constituir um título executivo extrajudicial com base na presunção genérica de legitimidade dos atos administrativos, dotando-o de liquidez e certeza.

Essa presunção unilateral é incabível no Estado Democrático de Direito. O lançamento tributário não poderia ser feito dessa forma ilegítima, sem a chancela do Poder Judiciário da nulidade do ato ou negócio jurídico dissimulado praticado pelo particular, de acordo com os dispositivos legais do novo Código Civil já mencionados. Eis, portanto, o equívoco na interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, sem a observância dos artigos 167 e seguintes do novo diploma civil pátrio.

Isto porque, antes da decisão judicial de nulidade do ato ou negócio aparente, restam presumidas a existência e validade do alegado ato ou negócio simulado, tanto na sua substância quanto na sua forma. Note-se que a ação é anulatória, sendo a sentença desconstitutiva do ato, cujos efeitos são alcançar todos os atos dele decorrentes e restabelecer a situação anterior.

Portanto, nos casos de simulação relativa, a legitimação ativa para propor ação de anulação será sempre do terceiro ofendido. Sendo a Fazenda Pública prejudicada pelo negócio simulado pelo contribuinte, tem legitimidade ativa para ajuizar a referida ação.

7.6 Negócios jurídicos indiretos

A teoria do negócio jurídico indireto ou negócio *com um fim indireto* – como preferem Ascarelli, Ferrara e Messina – foi formulada pela doutrina alemã, de orientação pandectista.

Denomina-se negócio indireto “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial (sic)”.²⁴⁰

O negócio indireto caracteriza-se pela utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto de sua causa determinante. Assim, o fim pretendido pelas

²⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 59.

partes não está inserto na forma declarada do negócio, mas noutra forma jurídica que lhe subentende. No negócio jurídico indireto, as partes buscam uma finalidade lícita, apesar de não ser esta típica da forma utilizada. O objetivo traçado é consciente e lícito, é verdadeiramente querido pelas partes.

Bem esclarece a noção de negócio indireto Rutnéa Navarro Guerreiro:

No negócio indireto, as partes querem o negócio que realizam e desejam produzir e suportar, também, seus efeitos ostensivamente indicados, sujeitando-se à disciplina própria do negócio adotado. Porém, além desses efeitos, alcançam também o fim prático visado que, no caso de planejamento tributário, é a economia fiscal. Nada é clandestino ou simulado. E mesmo os fins que não sejam os típicos do negócio adotado, são lícitos, notórios e declaráveis.²⁴¹

De outro modo, vale ressaltar a diferenciação entre a simulação e o negócio jurídico indireto, feita com muita propriedade por João Francisco Bianco:

A adoção do negócio indireto não guarda nenhuma relação com a simulação. Nesta, as partes desejam contratar um negócio mas contratam outro. Há, portanto, dois negócios sendo ajustados: o real e o aparente. As partes não querem contratar aquilo que foi ajustado. O negócio é enganoso. Já no negócio jurídico indireto há um e somente um negócio sendo contratado. E as partes desejam aquilo que foi ajustado, submetendo-se integralmente ao regime jurídico aplicável ao negócio indireto. As partes, portanto, querem aquilo que foi contratado.²⁴²

Verifica-se, portanto, uma diferença abissal entre a simulação e o negócio jurídico indireto. Neste as partes alcançam o fim desejado justamente por meio do negócio adotado e declarado, em face de efeitos decorrentes e de outros posteriores. Enquanto isso, na simulação, as partes falseiam, declaram o que não corresponde à vontade delas, para alcançar determinado fim. Portanto, a falta de intenção enganosa é o critério diferenciador entre os contratos fraudulentos e simulados e os negócios jurídicos indiretos.

A realização de um negócio indireto, apesar de tema estudado no âmbito do Direito Privado, tem reflexos no Direito Tributário. Ao celebrar um negócio indireto, as partes procuram um resultado análogo ao pretendido, com a vantagem da não-ocorrência do fato jurídico tributário. Torna-se, portanto, o negócio indireto

²⁴¹ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Ob. cit.*, p. 156.

²⁴² BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes. Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 149.

mais viável economicamente. Podemos afirmar, assim, que o negócio jurídico indireto é o instituto jurídico que permite o planejamento tributário.

Às vezes, o negócio indireto é celebrado com o intuito de reduzir as consequências fiscais, pois o tipo legal prevê a tributação de forma menos onerosa na forma escolhida pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto surtirá os mesmos efeitos pretendidos pelas partes (se tivessem escolhido o negócio jurídico real), mas sem desencadear efeitos fiscais mais gravosos. São casos em que, em razão do negócio indireto, incidem neste alíquotas menores ou algumas deduções legais.

O negócio indireto também pode decorrer da composição de vários negócios, o que a doutrina chama de *negócio pluriformal*. Este se caracteriza pela conexão de vários negócios individuais, com base numa unicidade de fontes ou de fins. Noutros termos, o negócio pluriformal é uma espécie de negócio indireto onde há um agrupamento de vários negócios conexos, que tenham um fim próprio, distinto dos daqueles documentos simultâneos ou sucessivos. Não vislumbramos qualquer ilicitude nestes negócios pluriformais, pois o meio escolhido pelo particular está de acordo com o ordenamento jurídico, não havendo proibição legal para sua instrumentalização.

Por isso, não é correto dizer que todo negócio jurídico indireto é viciado por simulação, devendo ser declarado assim nulo. Existem situações distintas na formação do negócio indireto, as quais devem ser analisadas de *per se*. Para Heleno Tôrres, é importante analisar a causa do negócio jurídico para se determinar a sua licitude:

Para que se possa aferir a ocorrência de simulação, dolo ou fraude à lei, importa apurar, em cada caso concreto, a adequação funcional do tipo à causa, da forma à substância. Sendo causa e tipo previstos em lei, tem-se negócio típico; sendo tipo diferente, ter-se-á negócio atípico; e sendo típico o negócio, mas divergente a sua causa, lidimo negócio jurídico indireto. Nesses termos, sua licitude será incontestável. Por isso, uma doutrina mais rigorosa do negócio indireto oferta-lhes defesa, que na verdade é uma defesa das liberdades negociais. Separa-se, assim, a opção lícita de escolher causa diversa da que acompanha certo tipo legal das hipóteses de simulação ou fraude à lei, tendo em vista a importância daqueles negócios no tráfico jurídico e o necessário rigor de controle que se deve operar sobre os vícios mencionados.²⁴³

²⁴³ TÔRRES, Heleno. *Ob. cit.*, p. 164.

É preciso, portanto, separar as diferentes hipóteses de negócio indireto: quando houver a escolha livre de certo tipo legal (lícita) das hipóteses de simulação e fraude (ilícitas). Não olvidamos que esta matéria é de árdua comprovação, mas não de impossível análise da Administração Pública e do Poder Judiciário.

Para Alberto Xavier, há o negócio indireto, no Direito Tributário, em três modalidades: de exclusão, impeditivo e redutivo. Ele assim expõe sua classificação:

Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento de previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto de exclusão. Noutras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do negócio indireto impeditivo.

Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização de fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas. Em certos casos, o negócio direto é elemento de previsão normativa e o negócio indireto elemento de outro tipo legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas: é o negócio redutivo por substituição de fatos geradores. Mas noutras hipóteses o negócio direito é elemento de qualquer zona de estatuição (alíquota, deduções) e as partes recorrem a um negócio indireto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos: é o negócio redutivo por substituição de elementos de estatuição.²⁴⁴

Os negócios jurídicos indiretos diferenciam-se dos negócios simulados com base em sua correspondência na realidade. Assim, o negócio indireto é verdadeiro, ao passo que o simulado é falso e mentiroso. Na simulação, há divergência entre a vontade declarada e a vontade real, revelando portanto a intenção das partes em falsear ou ocultar a realidade do ato ou negócio jurídico. O negócio indireto é verdadeiro, pois não há divergência entre a vontade declarada e a real. Existe apenas divergência entre a causa determinante do negócio e os fins almejados pelas partes. Ao contrário da simulação, tal divergência não está escondida ou obscura, mas encontra-se às claras.

Assim, sendo o negócio jurídico indireto o instituto de instrumentalização do planejamento tributário, bem como sendo aquele diferente da simulação em função da ilicitude deste, é possível concluir que a figura do planejamento tributário – feita por meio de negócio jurídico indireto – é lícita e não vedada pelo ordenamento

²⁴⁴ *Ibidem*, p. 60-61.

jurídico brasileiro, ao contrário da simulação, que é sancionada pelo legislador brasileiro.

Não há, portanto, ao contrário do que alguns autores afirmam, ato arditoso, imoral ou mesmo ilegal no negócio jurídico indireto. O processo utilizado por este está perfeitamente dentro do campo da licitude, pois a economia fiscal não é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, o Sistema Tributário brasileiro não acolhe a doutrina da interpretação econômica do “fato gerador”, o que implica a constatação de que o negócio jurídico indireto é um meio válido e lícito para a redução da carga tributária.

7.7 Função social dos contratos

Como mencionado no item 7.1, a passagem do Estado Liberal para o Estado Social foi marcada, no âmbito do Direito Privado, pela mudança de enfoque na questão contratual. Os contratos eram vistos, inicialmente, sob o aspecto da liberdade contratual, da autonomia da vontade e autonomia privada. O princípio do *pacta sunt servanda* era o fundamento basilar de toda a estrutura da teoria geral dos contratos.

Posteriormente, a vontade contratual foi limitada perante uma nova ordem pública. As normas individuais e concretas – instrumentalizadas pelos contratos – não devem atender apenas aos interesses das partes contratantes, mas também devem se voltar um pouco ao interesse coletivo. Assim, começa-se a manifestar outro princípio, hoje tão propalado e defendido na doutrina e jurisprudência pátrias – o da *função social dos contratos*.

O novo Código Civil brasileiro realça o conteúdo social dos contratos, em seu artigo 421, enunciando: “*A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato*”. Comentando este dispositivo legal e o princípio em tela, preleciona Sílvio Venosa:

O controle judicial não se manifestará apenas no exame das cláusulas contratuais, mas desde a raiz do negócio jurídico. Como procura enfatizar o novo diploma, o contrato não mais é visto pelo prisma individualista de utilidade para os contratantes, mas no sentido social de

utilidade para a comunidade. Nesse diapasão, pode ser coibido o contrato que não busca essa finalidade.²⁴⁵

Fica evidente, portanto, que os contratos devem ser celebrados com duas finalidades: a primeira cinge-se ao interesse das partes contratantes; a segunda deve ponderar aqueles interesses, sem se descuidar de preservar sempre uma função social para aquele contrato. Do contrário, tal negócio jurídico pode ser alvo de um controle judicial a fim de se adequar à nova ordem pública.

Neste ponto, trazemos a questão sobre a aplicabilidade de uma norma geral antielisiva em face do princípio da função social dos contratos. É possível, noutros termos, que um negócio jurídico realizado no intuito de reduzir a carga tributária tenha que se enquadrar no aspecto material da hipótese de incidência tributária, em virtude da função social que o mesmo deve buscar?

Entendemos que a autonomia privada é que propulsiona a realização de todos os contratos. Não há negócio jurídico sem vontade, sem o desejo das partes contratantes de celebrar um acordo a fim de se alcançar um objetivo comum e benéfico para ambos. É natural que isso ocorra: a busca e manutenção do interesse privado.

Sucedo que este interesse privado não pode ser almejado e construído em detrimento do interesse público. Aquele interesse dos contratantes não deve ser entendido de forma absoluta, sem questionamentos de terceiros – incluindo-se aí qualquer ente público. É preciso pensar no coletivo, buscando sempre aquele interesse privado com os anseios da coletividade, com os próprios direitos inerentes a toda sociedade.

Poder-se-ia argumentar que uma norma geral antielisiva tem justamente esta finalidade: a de coadunar os interesses privados expressos num negócio jurídico (desqualificando a forma jurídica adotada) ao interesse público (realizando a imposição tributária e, conseqüentemente, alcançando maior arrecadação aos cofres públicos). Em suma, seria a adequação do contrato realizado com o intuito de reduzir, evitar ou postergar a incidência de um tributo à sua realidade como hipótese de incidência tributária, em virtude da função social dos contratos.

Não nos parece que assim seja. O princípio da função social dos contratos não tem o condão de desqualificar a forma jurídica adotada pelo particular

²⁴⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 376.

em sua relação de negócios, no intuito de enquadrá-lo como contribuinte de um tributo cuja hipótese de incidência seja semelhante economicamente a outra forma antes adotada. Tal entendimento levaria a completa insegurança jurídica nas relações negociais no âmbito do Direito Privado.

Acreditamos, portanto, que o melhor entendimento deve levar em consideração a conjugação de dois fatores: (i) a busca do melhor caminho para particular e Poder Público (pela realização da função social do contrato); (ii) a utilização de formas jurídicas válidas, sem a violação direta ou indireta da lei. Estando presentes estes dois elementos, o negócio jurídico celebrado pelo particular estará alcançando o interesse privado (almejado pelos contratantes), realizando o interesse público (na preservação da ordem jurídica) e cumprindo a função social dos contratos (pela prática e incentivo da atividade econômica no país).

8 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, O ESTADO SOCIAL E O ESTADO NEOLIBERAL

O Estado não é um fim em si mesmo, pois existe para prover o bem comum e sua função primordial é regular as relações humanas numa dada sociedade e num determinado momento. A regulação das relações humanas numa sociedade é feita pelo Direito: este conjunto sistematicamente ordenado de normas consubstanciadas nas condutas permitidas, proibidas e obrigatórias dos indivíduos.

O próprio Estado é regulado pelo Direito. Em verdade, é o sistema jurídico que lhe impõe limites, que lhe traça os parâmetros de atuação. A atividade administrativa estatal é plenamente vinculada aos ditames legais e constitucionais, não podendo, portanto, aquelas pessoas que representam o Estado agir senão em conformidade com a lei.

O Estado regula as liberdades individuais a fim de organizar melhor a sociedade. Assim, um dos princípios fundamentais do Estado de Direito é proteger a liberdade. Nesse sentido, já preconizava Montesquieu, desde o século XVIII:

Em um Estado, isto é, numa sociedade onde existem leis, a liberdade só pode consistir em poder fazer o que se deve querer e em não ser forçado a fazer o que não se tem o direito de querer. [...] A liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem.²⁴⁶

Obviamente, a doutrina de Montesquieu não pode ser entendida e aplicada de forma tão absoluta nos dias de hoje, como dantes no Estado Liberal. A liberdade do cidadão não é algo intangível, inflexível, mas deve ser respeitada nos limites constitucionais. Dessa forma, atualmente, entende-se que a liberdade deve estar de acordo com a ordem jurídica, mas o indivíduo não pode exercê-la de forma abusiva. Noutras palavras, o cidadão não pode exercer a sua liberdade, de modo a prejudicar os direitos das outras pessoas que vivem na sociedade.

Os tributos são uma forma jurídica legítima encontrada de limitação das liberdades dos cidadãos. Por outro lado, podemos entender também que a tributação é uma forma de regulamentação e limitação do poder estatal de tributar. Em verdade, o Direito Tributário é uma via de mão dupla: tanto assegura ao Estado

²⁴⁶ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Apresentação de Renato Janine Ribeiro. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 166.

a intervenção na esfera de liberdade do indivíduo, como garante a este os limites de atuação estatal em sua esfera jurídica individual. Em suma, o Direito existe para conformar a liberdade, bem como para proteger as pessoas do arbitrio estatal.

É característica, portanto, do Estado de Direito a autolimitação do Estado ao império da lei. Assim, o exercício do poder tributário está submetido às normas jurídicas, que fixam exatamente todos os elementos dessa relação jurídica tributária. Este enfoque intersubjetivo da relação jurídica tributária é dado por Alvaro Rodriguez Bereijo:

El mecanismo jurídico de que se sirve el Estado para la imposición de sus tributos es una relación obligacional, es decir, una relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una parte, el acreedor (siempre el Estado u otro ente público), tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. El contenido y la medida de la prestación debida en virtud de esa relación tributaria son fijadas exclusivamente por la Ley. De esta manera, aunque el tributo se basa en el poder de supremacía del Estado soberano, no es una relación de poder o de fuerza (<< Abgabengewaltverhältnis >>), porque << la fuerza tributaria frente al contribuyente solamente puede manifestarse dentro del marco del ordenamiento jurídico. El ciudadano debe el impuesto porque está previsto en la Ley y en la forma en que ésta lo regula >>. ²⁴⁷

A liberdade do fisco, portanto, está consignada na medida e nos limites impostos pelo ordenamento jurídico, notadamente pela seara chamada de *Direito Tributário*. Não há mais, no Estado Moderno, uma relação jurídica de poder e força, mas tão-somente de subordinação legal.

Ricardo Lobo Torres elaborou um estudo bastante interessante sobre a idéia de liberdade fiscal no Estado Moderno. Este autor exhibe, de forma bem aprofundada, a dimensão do “Estado Financeiro”, nele distinguindo alguns tipos:

- a) o Estado patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII;
- b) o Estado de polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII);
- c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo;

²⁴⁷ BEREIJO, Alvaro Rodriguez. *Introducción al estudio del derecho financiero – Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 235.

d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno.²⁴⁸

Pode-se depreender da obra em comento que o tributo e a liberdade sempre caminharam juntos na evolução do Estado Moderno. A relação entre eles é de absoluta essencialidade, isto é, um não existe sem o outro. Com base nesse argumento, pode-se cogitar em um Estado Financeiro e em uma liberdade fiscal, ou seja, a concepção do tributo como o *preço da liberdade* ou a *autolimitação* desta.

Essa noção de liberdade fiscal individual, porém, deve se coadunar com alguns fatores pertinentes ao Estado de Direito, tais como igualdade, legalidade e representatividade. Essas características são essenciais para a configuração do Estado Democrático de Direito, sem se perder as idéias de Estado Financeiro e de liberdade fiscal.

Desta feita, o cidadão, ao pagar o preço de sua liberdade como tributo, deve restar assegurado que (i) o faça de modo igualitário em relação aos demais particulares; (ii) que tal tributação seja baseada em lei; (iii) e que a instituição e a majoração dos tributos seja feita pelos representantes eleitos pelo povo. A conjugação desses fatores, para Ricardo Lobo Torres, corresponde a um sistema tributário mais próximo do ideal e do justo, em um Estado Democrático de Direito.

As correntes interpretativas do Direito Tributário acompanham a própria feição imprimida ao Estado. Assim, a corrente da interpretação vinculada à jurisprudência dos conceitos está ligada historicamente ao Estado Liberal.

Posteriormente, a interpretação da lei tributária ligada à jurisprudência dos interesses, que construiu a teoria da interpretação econômica do fato gerador, está presente no modelo do Estado Social ou do Bem-Estar Social.

Em seguida, a partir da década de 1970 do século XX, houve a superação do Estado Social, de feição nitidamente intervencionista, para um Estado Democrático de Direito, que assegura as garantias e direitos fundamentais do indivíduo como traço marcante de sua atuação e feição. Assim, houve a transformação e a substituição da jurisprudência dos interesses em favor da jurisprudência dos valores.

²⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 1.

Feitas essas considerações iniciais em torno da evolução histórica do Estado, no âmbito do Direito Tributário e Financeiro, convém indagar sobre a possibilidade de uma norma geral antielisiva no atual Estado brasileiro.

A interpretação e aplicação de uma norma geral antielisiva deve ser feita sempre em atendimento aos princípios universais que alicerçam um Estado Democrático de Direito. Não se pode, portanto, procurar a todo custo limitar a liberdade de atuação dos indivíduos, a fim de se buscar sempre mais vantagens à Administração Pública. Isto porque é natural e da essência do indivíduo buscar viver sempre da melhor forma, acumulando mais riquezas, economizando o quanto puder, tudo dentro das limitações legais.

Nesta mesma linha de raciocínio, leciona Alfredo Augusto Becker:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa); Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

No Estado de Direito, as Constituições têm consagrado a regra de que "ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar o caminho tributariamente mais oneroso é, absolutamente necessário, que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha.

Com muita agudeza observa Albert Hensel que "o comando – tu deves pagar o imposto – está sempre condicionado à frase: se tu realizas a hipótese de incidência (não: se tu visas um determinado efeito econômico)". Noutras palavras, a regra jurídica tributária incidirá sobre suas hipótese de incidência somente quando esta se realize. Ora, se determinado efeito econômico não é elemento componente ou integrante da hipótese de incidência daquela regra jurídica, o fato de se atingir este efeito econômico não determina a incidência daquela regra jurídica tributária. De modo que o indivíduo poderá, sem violar regra jurídica ou eficácia jurídica, atingir aquele efeito econômico, escolhendo um outro caminho (outros atos, fatos ou estados de fato) que não seja elemento integrante de hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que seja elemento integrante de hipótese de incidência de outra regra tributária mais favorável (menor tributo).²⁴⁹

O direito à economia fiscal é princípio básico do Estado Democrático de Direito, tendo sido considerado lícito desde os primórdios e em diversos ordenamentos jurídicos no mundo todo. O Superior Tribunal Administrativo da

²⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 136-137.

Prússia, em 1960, já firmava o apoio à licitude da economia fiscal, assegurando que ninguém estaria obrigado a administrar sua fortuna e suas rendas de modo a propiciar ao Estado o máximo de arrecadação de tributos: “... *das niemand verpflichtet sei, sein Vermögen so zu verwalten oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, dass dem Staate daraus möglichst hohe Steuern zufließen*”. Da mesma forma, Gaston Lerouge pronuncia que:

Chacun peut aménager son patrimoine ou ses intérêts de telle façon que l'impôt ait le moins de prise possible. Le devoir moral, non plus que le devoir civique, ne va pas en effet jusqu'à s'obliger à prendre la voie la plus profitable au Trésor.²⁵⁰

É óbvio que tal busca à acumulação de riquezas, notadamente pelo direito à economia fiscal, não deve ser interpretada como uma lesão ao Fisco, ou ao próprio Estado. Introduzir no ordenamento jurídico de um determinado Estado uma norma que prejudique ou vede tal direito causa profundas perturbações no cotidiano de seus cidadãos, levando-os a uma insegurança jurídica. Todo cidadão honesto deve ter assegurado o direito a uma conduta que lhe traga a menor carga tributária possível, dentro dos parâmetros legais e constitucionais do ordenamento jurídico a qual está submetido.

Portanto, a ordem jurídica de cada Estado deve ser clara, sem obscuridades, principalmente no que tange às obrigações tributárias. Uma vez especificados e delimitados de forma cristalina todos os tributos a que estão passíveis de imposição, o cidadão sente-se seguro para trilhar os caminhos jurídicos que escolher, que entender melhor para seus atos e negócios da vida privada.

Ao examinar tais peculiaridades no ordenamento jurídico espanhol, mui preciosas são as lições do Professor Ferreiro Lapatza:

Um ordenamiento tributario em continuo cambio, oscuro y confuso, plagado de conceptos indeterminados y de normas 'especiales', ninuncioso, prolijo y casuístico no puede más que aconsejar al contribuyente la búsqueda esforzada y meticulosa de la norma favorable a sua intereses para adaptar a ella su comportamiento. La 'neutralidad' del ordenamiento se transforma, así, en una quimera.

En este sentido el Preámbulo de Lei española 25/1995 recogió el propósito del legislador de no introducir en el ordenamiento fiscal norma alguna que 'suponga una limitación a la libertad de actuación de los

²⁵⁰ Apud FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 34-35.

individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias'.

Y en este sentido recoge TARSITANO una frase lapidaria de la Corte Suprema argentina según la cual 'ningún reproche merece el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal ejercitando la libertad y la autonomía que el ordenamiento democrático protege y las opciones económicas que este ordenamiento le brinda muchas veces de modo expreso. 'La economía de opción, dice TARSITANO, se traduce en un ahorro fiscal legítimo que evita el hecho imponible mediante la utilización de alternativas normales brindadas por el ordenamiento jurídico'. El desordenado ordenamiento fiscal aconseja este ahorro, y es el legislador y la lei quienes lo impulsan.

Resulta claro que un ordenamiento excesivamente minucioso y prolijo, casuístico, plagado de regímenes o normas 'especiales' fuerza al contribuyente a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por los contribuyentes para forjar un ahorro fiscal.²⁵¹

O Estado Democrático de Direito é adotado pela República Federativa do Brasil, de forma clara, no artigo 1º da Constituição Federal. O referido dispositivo da Lei Magna preceitua que são fundamentos do Estado Democrático de Direito: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

A partir das reformas constitucionais na década de 1990, no Brasil, o Estado Democrático de Direito vem tomando uma feição diferente, um Estado de forma subsidiária, no qual a sociedade tem a prevalência na solução de seus problemas, e ao Estado deve recorrer somente em última instância.

Recentemente, no entanto, há determinados setores do governo e da própria sociedade que vêm tentando imprimir características não muito aceitáveis e bastante questionáveis no Estado Democrático de Direito. Pretendem estes "atores" implantar uma interpretação mais aberta do Direito Tributário, apresentando novos vetores de tratamento da sociedade atual, chamada de "sociedade de riscos". Assim, querem incutir a idéia de uma "insegurança" no grupo social para, baseados no princípio da solidariedade, aplicar uma norma geral antielisiva.

Segundo Ricardo Lobo Torres, essa atual "sociedade de riscos" caracteriza-se nos seguintes pontos: (i) a ambivalência; (ii) a insegurança; (iii) o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade. Sobre a ambivalência, o autor preleciona:

²⁵¹ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro Lapatza. Prólogo do livro *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, de Rubén O. Asorey, EDUCA/Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 20.

A ambivalência aparece diante da impossibilidade de que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-Estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares.²⁵²

E continua, ao explicar a característica da segurança jurídica na “sociedade de riscos”:

A idéia de *segurança jurídica*, prevalecente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-Estar Social com a de *segurança social* (*rectius*: seguridade social) e culmina, no Estado Subsidiário, com a de seguro social e da segurança internacional. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social. Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade.²⁵³ (grifos no original)

Por fim, o mencionado autor traz as explicações a respeito da última característica da “sociedade de riscos”.

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as *instituições políticas* e as *instituições sociais* entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial. A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.²⁵⁴ (grifos no original)

Em suma, conclui Torres que a superação dos problemas envolvendo a sociedade de riscos somente será alcançada com a aplicação do princípio da transparência. Notadamente, no âmbito de nosso estudo, a questão do controle de renúncia de receitas, declaração de direitos do contribuinte, combate à corrupção e sonegação, enfim todas as questões envolvendo a atividade financeira do Estado, poderão ser enfrentadas mediante a utilização do princípio da transparência fiscal.

Vivemos, portanto, um conflito de ideais do Estado Social *versus* Estado Neoliberal. De um lado, busca-se a aplicação do princípio da solidariedade, como

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Temas de Interpretação em Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 270.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 271.

²⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p. 272.

justificativa para a ampliação da carga tributária pela necessidade sempre premente de aumento da arrecadação tributária e, no ponto de nosso estudo, na aplicação da norma geral antielisiva. Por outro lado, objetiva-se resguardar e retomar o princípio da liberdade, típico do liberalismo clássico, onde o contribuinte encontra amparo para a adoção de atos ou condução de negócios da melhor forma possível, ou seja, buscando sempre a economia tributária. É no Estado Democrático de Direito onde se alcançará o equilíbrio entre liberdades individuais e os deveres sociais.

Assevera Elcio Fonseca Reis que este é um aparente conflito de princípios, trazendo assim a solução harmonizadora:

A autonomia privada como máxima expressão da liberdade e a capacidade contributiva enquanto fator de solidariedade fiscal encontram-se em aparente rota de colisão, quando se tem por objeto a análise do planejamento tributário e da norma antielisiva.

A análise do conteúdo e alcance da norma antielisiva deve ser buscada através de uma visão sistêmica, passando, indubitavelmente, pela confrontação e concordância com os princípios constitucionais.

Importante consignar que no Estado Democrático de Direito tanto a autonomia privada enquanto suporte jurídico do planejamento tributário, quanto a capacidade contributiva base constitucional da norma antielisiva têm sua raiz na Constituição Federal, não havendo hierarquia entre as mesmas.

Não se pode, dentro da estrutura constitucional vigente, aniquilar o princípio da autonomia privada, decretando a nulidade ou ineficácia de todo e qualquer negócio jurídico realizado pelo contribuinte com fins diversos dos típicos que vise a redução da carga tributária.

A idéia de que todo negócio jurídico indireto que tenha como fim a redução da carga tributária estaria violando o princípio da capacidade contributiva sendo considerado como *negócio em fraude à lei tributária*, o que implicaria nulidade deste ou na sua ineficácia perante o Estado, não pode prevalecer por se contrapor a autonomia privada, colidindo com o princípio da liberdade, [...].

Por outro lado, não se pode admitir que a autonomia privada possa prevalecer sobre o dever de contribuir para os gastos públicos através do pagamento de tributos, ou seja, autonomia privada não sustenta por si mesma todo e qualquer planejamento tributário. Isto porque, conforme restou declarado, a liberdade contratual encontra limites, dentre os quais se destaca a observância da boa-fé objetiva, dos bons costumes e da função social do contrato.

Desta forma, a capacidade contributiva estaria limitando a autonomia contratual sem que isto significasse uma aniquilação do princípio da liberdade. Ou seja, os contribuintes continuariam tendo a liberdade de contratar e de realizar negócios jurídicos indiretos desde que estes apresentem causa em conformidade com a lei, com os bons costumes, a boa-fé.

Assim, restariam compatibilizados os princípios da liberdade e da solidariedade, porquanto o contribuinte teria ampla liberdade para valendo-se da autonomia negocial entabular negócios jurídicos indiretos obtendo economia fiscal desde que haja causa lícita.

Havendo, por outro lado, capacidade contributiva e ausência de propósito negocial, ou seja, a falta de causa lícita ou a desconexão entre a causa prevista em lei para o negócio jurídico e aquela encerrada por este, isto é, quando este agir com excesso aos fins econômico e social que o direito entendeu como relevantes se estará diante de elisão fiscal abusiva, possibilitando ao Fisco a desconsideração do negócio jurídico entabulado sujeitando o contribuinte à incidência da norma de tributação.²⁵⁵

O Estado Democrático de Direito é perfeitamente compatível com os cânones do Estado Social. Atualmente, é preciso que se construa um Estado pautado pela solidariedade, justiça e igualdade, mas sem romper com os valores tradicionais de proteção da liberdade, da propriedade e da legalidade. Noutros termos, é preciso que se alcance um meio-termo entre o Estado Social e o Estado Liberal. Talvez o novo Estado Democrático de Direito seja a resposta, ou seja, a busca da justiça material inerente ao Estado Social somente será legitimada se aqueles valores protegidos pelo Estado Liberal forem protegidos. Eis a medida intermediária que deveríamos adotar, fugindo-se dos extremismos das duas correntes doutrinárias, no intuito de traçar um Estado de Direito mais próximo da democracia, do justo e do ideal.

²⁵⁵ REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 99. São Paulo: Dialética, 2004, p. 49-51.

9 CONCLUSÕES

O Direito Tributário, como ramo didaticamente autônomo, é a seara do Direito cuja finalidade cinge-se a normatizar as relações jurídicas entre o Poder Público (fisco) e o contribuinte, delimitando o poder tributário daquele e assegurando os direitos inerentes a este.

Um sistema tributário ideal é aquele capaz de traçar todos esses contornos – de limitações e direitos – de modo a tornar clara e evidente a participação dos sujeitos dos dois pólos da relação jurídico-tributária. Uma imposição tributária justa, adequada e eficaz em determinada sociedade resulta num Estado financeiramente saudável, próspero e em franco desenvolvimento econômico. Por trás disso, a sociedade espera um retorno quanto aos fins a que se propõe o Estado, assegurando aos seus cidadãos saúde, educação, trabalho, habitação, segurança, previdência social, lazer etc., promovendo, enfim, o bem comum.

Como nem sempre há uma distribuição equânime da carga tributária, de acordo com a capacidade contributiva dos particulares, bem como não se visualiza nem se usufrui dos serviços conferidos e prometidos pelo Estado, algumas pessoas tendem a minimizar os efeitos tributários em seus negócios e atividades. Decorrência lógica, porquanto, na ausência do Estado, os cidadãos devem suportar o pagamento da saúde, educação, segurança e de todos os outros direitos consagrados constitucionalmente – e negados descaradamente – em seu benefício e de sua família.

Neste conflito de direitos e poder estatal, a inovação do legislador não tem quase limites, além dos legais e constitucionais. Desta feita, os governantes tendem a criar mecanismos para dificultar a ação dos particulares no que tange ao exercício lícito de economia tributária. O Estado, no auge de suas dificuldades financeiras decorrentes da crise tributária por ele mesmo formada, dissemina a idéia de que contribuir para o Fisco é, além de uma obrigação legal, um dever moral.

O planejamento tributário começa, assim, a ser malvisto pela sociedade. Não apenas as pessoas que sonegam e que praticam fraudes fiscais são tachadas como criminosas, mas também aqueles cidadãos que tentam estudar modos válidos e lícitos de economizar perante a voracidade da Fazenda Pública. É neste cenário

que surgem teorias decorrentes das mais diversas correntes doutrinárias, tanto para defender como para protestar contra normas proibitivas de condutas dos particulares, no intuito de reduzir, eliminar ou postergar a incidência tributária.

Diversos países introduzem, em seus ordenamentos jurídicos, dispositivos com esta finalidade, cada um com fundamento diferente e mais apropriado à sua cultura jurídica.

No Brasil, a discussão em torno desse dispositivo também é acirrada, tanto na doutrina como na jurisprudência, culminando com a introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n° 104/2001. Posteriormente, o debate é inflamado pela edição da Medida Provisória n° 66/2002, que fora logo convertida na Lei n° 10.637/2002.

Diante deste rápido resumo, do estudo dos institutos jurídicos envolvidos no tema ora proposto, bem como da análise do dispositivo legal em comento, podemos inferir as seguintes conclusões:

1ª) Há três institutos jurídico-tributários de semelhança morfológica, mas de distinção conceitual e de natureza jurídica diversa – evasão, elisão e elusão. Assim, podemos concluir que:

- a) **evasão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, tendente a fugir preventivamente (lícita) ou escapar furtivamente (ilícita) da tributação, sendo a primeira antes da ocorrência do fato jurídico tributário e a segunda, após a ocorrência do fato jurídico tributário;
- b) **elisão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos válidos e permitidos pela ordem jurídica, no intuito, exclusivo ou não, da economia fiscal, ao que chamamos de “planejamento tributário”; e
- c) **elusão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei.

Noutros termos, a evasão *lato sensu* pode ser lícita ou ilícita. No primeiro caso, o contribuinte atua preventivamente, realizando o planejamento tributário. No segundo caso, o contribuinte age ilegalmente, pois foge de uma obrigação tributária já ocorrida e, portanto, já devida.

Quando este “alegado” planejamento tributário, porém, é utilizado pelo contribuinte para forjar um negócio jurídico desprovido de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei, estamos na zona fronteira entre evasão e elisão, chamada de **elusão tributária**.

2ª) Dentre os fundamentos metodológicos utilizados para interpretação de uma norma proibitiva de condutas elisivas dos contribuintes, estão superadas as doutrinas da jurisprudência dos conceitos e da jurisprudência dos interesses, esta mais conhecida como teoria da “interpretação econômica do Direito Tributário”. Também não são aplicáveis no Direito Tributário brasileiro as interpretações teleológica – em relação ao tema proposto –, extensiva – por absoluta falta de suporte legal – e, até mesmo, analógica – por expressa vedação legal.

Propugnamos, assim, pela interpretação do Direito Tributário baseado na jurisprudência dos valores, consagrada nos princípios éticos vinculados à liberdade, à segurança e à justiça. A aplicação desta teoria para o Direito Tributário, notadamente no âmbito da elisão tributária, delimitará os abusos cometidos no planejamento tributário utilizado como forma ilícita de economia de tributo, bem como traçará os contornos de atuação da autoridade fiscal no âmbito administrativo.

3ª) As experiências estrangeiras, no que tange ao estudo, interpretação e aplicação de um dispositivo normativo que traduzisse esses anseios, produziram os mais variados institutos jurídicos: normas antielisivas (Alemanha, Argentina, Bélgica e Suíça), anti-evasivas (Estados Unidos, Inglaterra e Itália), antielusivas (Portugal), anti-simulatórias (Espanha) e anti-fraudulentas (Espanha, França e Holanda).

4ª) No Brasil, vários dispositivos legais foram inseridos no ordenamento jurídico para coibir, especificamente, casos de elusão tributária. Assim, são chamadas normas de prevenção ou de correção os seguintes dispositivos normativos: (i) art. 43, §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66); (ii) art. 51 da Lei nº 7.450/85; (iii) art. 3º, §4º, da Lei nº 7.713/88; (iv) art. 2º, inciso VI, da Lei nº 9.311/96; (v) art. 25 da Lei nº 9.249/95; (vi) art. 19 da Lei nº 9.430/96; (vii) art. 1º, §3º, da Lei nº 9.532/97.

5ª) Podemos afirmar que o combate à elusão tributária acontece de duas formas: (i) por meio de *normas de prevenção* ou *correção*, tais como os dispositivos legais comentados no item 3.2 desta dissertação e mencionados no item anterior desta conclusão; (ii) por meio de *normas gerais antielusivas*, a exemplo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

6ª) Com a conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e conseqüente exclusão dos artigos 13 a 19 – “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão” –, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o parágrafo único do artigo 116 do CTN está com sua eficácia limitada à regulamentação de seus procedimentos, conforme disposto na parte final de seu próprio texto.

7ª) A tributação não pode ser utilizada como sanção decorrente da prática de ato ilícito. É o que dispõe a norma proibitiva disposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional. A aplicação do parágrafo único do artigo 116 do mesmo código, norma inserida pela Lei Complementar nº 104/2001, da forma como pretendiam os parlamentares brasileiros – ou seja, como “norma geral antielisiva” – está travestida de uma sanção atípica, portanto inválida em face dos diversos preceitos legais e constitucionais.

Sendo a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo particular a conseqüência intermediária, a fim de se chegar à conseqüência final, qual seja, a tributação do ato ou negócio praticado pelo cidadão, o Poder Público Tributante incorre no proibitivo legal que veda a imposição tributária como sanção por ato ilícito; e vai além, já que a norma geral antielisiva seria aplicada independentemente da licitude ou ilicitude dos atos e formas utilizados pelo particular.

No Estado Democrático de Direito (se é que ainda vivemos nesse Estado), a aplicação das sanções deve obedecer a dois requisitos de validade: anterioridade da qualificação e a ofensa a bem jurídico tutelado. Desta feita, a norma geral antielisiva – como sanção que é em face da alegada “tentativa do particular à fuga ou à burla a hipótese de incidência tributária” – não atende a nenhum dos dois requisitos. A norma geral antielisiva não traz uma qualificação anterior ao fato praticado pelo particular, mas apenas traça contornos gerais para a desconsideração dos atos e negócios praticados pelos cidadãos. Além disso, a conduta do particular não ofende a qualquer bem jurídico tutelado pelo Direito, o que também não pode ser sancionado para fins fiscais.

Não se pode pressupor que todos os atos e negócios jurídicos praticados pelo particular que tenham efeitos econômicos semelhantes a um já tipificado em norma jurídica tributária sejam passíveis de inclusão na norma tributária impositiva. Isto porque, adotando-se as lições de Hans Kelsen, estas condutas devem caber na

moldura da norma. Do contrário, o procedimento de descon sideração traduz-se na exigência de tributo por analogia, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

8ª) Ademais, o planejamento tributário é procedimento perfeitamente lícito diante do ordenamento jurídico brasileiro, conforme assegurado na Constituição Federal nos seguintes dispositivos: (i) legalidade geral (art. 5º, inciso II); (ii) do direito individual à propriedade privada (art. 5º, inciso XXII); (iii) da legalidade tributária estrita (art. 150, inciso I); (iv) do direito contra o confisco (art. 150, inciso IV).

9ª) No intuito único de preservar o sistema, a natureza jurídica da regra do parágrafo único do artigo 116 do CTN deve ser interpretada como a de uma norma geral antielusiva, cujo espectro de incidência não é tão abrangente como querem alguns doutrinadores. Como não há autorização constitucional para descon siderar atos e negócios jurídicos lícitos, o dispositivo legal em comento cinge-se aos ilícitos atípicos quando ocorrerem nos casos de fraude à lei, simulação e dolo.

Assim, podemos elencar como casos de elusão fiscal aqueles praticados: (i) com *fraude à lei*, pelos quais o contribuinte evita, de forma deliberada, a aplicação da norma de direito privado que o obrigue ou proíba de fazer algo; (ii) com *simulação*, em que o contribuinte constitui um pacto simulatório com outra pessoa (física ou jurídica), com a finalidade de aparentar uma ficção ou encobrir negócio real fiscalmente mais oneroso; (iii) com *dolo*, mediante os quais o contribuinte celebra negócios jurídicos desprovidos de causas, estes não enquadráveis nos casos de fraude ou simulação.

Impõe-se ressaltar que, nos casos dos ilícitos típicos, o ordenamento já prevê um tipo penal próprio e, por conseqüência, uma sanção penal específica a tais casos, que podemos elencar como o gênero *evasão fiscal*. Podemos citar como exemplo de ilícito penal tributário o caso de *sonegação fiscal*.

Caso se interprete, no entanto, o novel dispositivo legal de forma ampla, dando poderes à autoridade administrativa para descon siderar todo e qualquer negócio jurídico que a Fazenda Pública entenda pela semelhança de seu conteúdo econômico com outro ato mais oneroso do ponto de vista tributário ou que seja por analogia uma hipótese de incidência tributária, aí a norma estará em flagrante desrespeito aos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade, da separação dos poderes, da segurança jurídica, da proporcionalidade, da boa-fé e da vedação ao confisco.

10ª) Uma norma geral antielisiva atenta contra os postulados do Estado Democrático de Direito, abrindo uma fenda nos seus alicerces principiológicos, constitucionalizados ou não. É exatamente com base nesta noção de Estado Democrático de Direito que boa parte da doutrina repele a norma geral antielisiva. Ao que nos parece, o mesmo não ocorreria com uma norma geral antielusiva.

Ademais, as relações jurídico-tributárias devem pautar-se numa ética fiscal, tanto do contribuinte quanto do Fisco. Ambos devem traçar suas condutas dentro de parâmetros sociais aceitáveis legal e também moralmente. Assim, no campo da tributação, devemos atentar para a chamada *ética fiscal*, que pode se desdobrar em duas espécies: a privada e a pública. De um lado, o contribuinte tem o dever fundamental de pagar os tributos, segundo sua capacidade contributiva, desde que incida na hipótese de incidência correlata. Por outro lado, o fisco deve respeitar as opções contratuais feitas pelos particulares, não podendo impor a norma tributante de forma desigual, nem a despeito da legalidade e da segurança jurídica.

É natural, portanto, que, quando houver um descumprimento deste pacto implícito na ética fiscal, ocorra um desequilíbrio na relação jurídico-tributária entre contribuinte e fisco.

O verdadeiro Estado Democrático de Direito pressupõe claras relações jurídicas entre os sujeitos participantes. No âmbito do Direito Tributário, é preciso que as relações jurídico-tributárias sejam pautadas nessa retidão e clarividência das condutas tanto do contribuinte como do fisco. Todas as imposições tributárias dos contribuintes devem estar corretamente delimitadas, com procedimentos legais sem obscuridades e percalços, ao passo que o Poder Público Tributante deve também organizar e consolidar sua legislação tributária de forma transparente e a mais sintética possível, conforme preconiza o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 212.

Em suma, entendemos que a busca deste Estado Democrático de Direito deve partir de um pacto social, a exemplo daquele mesmo contrato social de Rousseau, dando um sentido de ressurgimento do Estado, numa feição renovada, sem os vícios de outrora. A sociedade deve se unir para formar um Estado melhor, com representantes mais bem preparados, mais comprometidos com o interesse público, mais comprometidos na revigoração dos valores éticos e nos ideais de justiça.

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Obras:

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2004.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A Regra Antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 307-319.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código Civil comentado: negócio jurídico. Atos jurídicos ilícitos. Atos ilícitos: artigos 104 a 188*. Volume II, São Paulo: Atlas, 2003.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico – Existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Prefácio de Batista Pereira. Nova Edição. Casa de Rui Barbosa: Rio de Janeiro, 1956.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- BEREJO, Alvaro Rodriguez. *Introducción al estudio del derecho financiero – Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- BRITO, Edvaldo. Interpretação Econômica da Norma Tributária. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 49-74.
- CARDOSO, Lais Vieira. “Atos de Gestão Elisivos e Abuso de Direito”, in *Planejamento Tributário* - Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 205-227.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de e MURGEL, Maria Inês. “Da Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos pela Autoridade Administrativa”. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 77-84.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Teoria da Norma Tributária*, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASSONE, Vittorio. Norma Antievasão Fiscal: LC n° 104/2001. *Repertório IOB de Jurisprudência*, [S.I.], 2ª Quinzena de maio de 2001, n° 10, Caderno 1, p. 280-286.

CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n° 10.637/2002 (antiga MP 66)*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 45-59.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 33-56.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário (Apreciação Crítica da Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'Interpretação Econômica do Direito Tributário' ou a Chamada 'Norma Geral Antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 281-304.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004.

De Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*, vols. I e II, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar 'tipificante' e praticidade no direito tributário. *Justiça Tributária*, São Paulo: IBET, 1998.

DI PIETRO, M^a Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

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

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão Revisitada – Artigo 116, parágrafo único, CTN. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 105-141.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Introdução ao direito tributário*. Atualização de Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n° 67, p. 117-124, abr/2001.

_____. Os Planejamentos Fiscais em face da Norma Geral Antielisão Constante da Medida Provisória n° 66/2002: Inconstitucionalidades e Procedimento Administrativo de Desconstituição de Atos e Negócios Jurídicos. *Processo Administrativo Fiscal*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, 6. vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 99-112.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FILHO, Aurélio Pitanga S. A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar n° 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-19.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Norma antielisão e ruptura do estado de direito. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n°. 10.637/2002 (antiga Mp 66)*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 149-166.

FILHO, Luis Dias Martins. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 193-219.

FILHO, Willis Santiago Guerra. *Teoria Processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000.

GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. Considerações acerca da Transparência Fiscal Internacional e do Descompasso da Legislação Brasileira. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 297-335.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art.116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 68, maio/2001, p. 101-123.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 229-267.

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

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento Tributário: os Limites de Lícitude e de Ilícitude. *Planejamento fiscal: teoria e prática*, 2. vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p. 147-158.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. Planejamento Fiscal: teoria e prática*, 2. vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p.11-26.

_____. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 4. ed., São Paulo: Dialética, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 105-116.

_____. *A norma antielisão e outras alterações do CTN*. Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de abril de 2001, n° 7/2001, Caderno 1, p. 193-199.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II, São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; e MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 63, São Paulo: Dialética, 2000, p.159, dez/2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 119-128.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed., refundida, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74.

MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar n° 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 69. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47-68, jun/2001.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. 2. vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p.71-83.

MIRANDA, João Damasceno Borges de; e LEMOS, Alexandre Marques Andrade. *Planejamento Tributário para Empresas Prestadoras de Serviços em Face das Recentes Alterações Legislativas*. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 571-591.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Apresentação de Renato Janine Ribeiro. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2. ed. refund. e aum. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 29-50.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOVOA, César Garcia. Seguridad Jurídica Y Derecho Tributário. *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*, Celso Antônio Bandeira de Mello (org.), São Paulo: Malheiros, 1997, p. 44-73.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; e HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 247-278.

_____. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, São Paulo: Dialética, 2002, p. 81-101, jan/2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

PEREIRA, César A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 23-46.

_____. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PIZOLIO, Reinaldo. Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 145-178.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, Tomo I, 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, 1970.

RAMOS, Vasco Moura. Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. LXXVII, Coimbra: Universidade de Coimbra, 2001, p. 689-720.

REIS, Elcio Fonseca. A Medida Provisória n.66/2002 – Uma primeira tentativa de regulamentação da 'norma antielisiva'. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n.º 10.637/2002 (antiga Mp 66)*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 167-196.

_____. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.º 99, p. 39-51, dez/2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e Comércio Eletrônico: Considerações sobre Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 535-568.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária na Era da Jurisprudência dos Valores. *Temas de Interpretação em Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 331-368.

_____. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n.º 10.637/2002 (antiga Mp 66)*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 331-359.

RODRIGUES, Flávio Martins. A Interpretação do Direito Tributário: o declínio do método sistemático. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 85-108.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.º 93, p. 40-41, jun/2004.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. Parte Geral, Vol. 1, 34. ed., atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10.1.2002). São Paulo: Saraiva, 2003.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n.º 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p.131-143.

_____. Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*, 2º vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998, p. 51-67.

_____. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*. Fascículo Civil, Ano 91, abril/2002, Vol. 798. São Paulo: RT, 2002, p. 23-50.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. A inconstitucionalidade da norma geral antielisiva. *(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a lei n.º 10.637/2002 (antiga Mp 66)*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 303-330.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado Y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. Título original: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Versão espanhola.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n.º 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 235-244.

_____. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Normas Gerais Antielisivas. *Temas de Interpretação em Direito Tributário*, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 261-330.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Medida Provisória 66/2002 e o Procedimento de Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico. *Processo Administrativo Fiscal*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, 6. vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 21-36.

_____. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n.º 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 87-102.

VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: parte geral*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Internet:

AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>>. Acessado em 31.07.2004.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº.116.121-3/SP. Relator: Ministro Octavio Galloti. Julgamento em 11.10.2000. Voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=RE&processo=116121&origem=IT&cod_classe=437>. Acessado em 29.05.04.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A norma antielisão e seus efeitos - Art. 116, parágrafo único, do CTN*. Disponível em <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2317>>. Acessado em 31.07.2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Normas antielisão*. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/anti-elisao.htm>>. Acessado em 31.07.2004.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Planejamento tributário e ato dissimulado*. Disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/pt%20e%20ato_dissimulado.html>. Acesso em 31.07.2004.

GRECO, Marco Aurélio; e LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. *Para uma norma geral anti-elisão*. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/por%20uma%20norma.html>>. Acessado em 31.07.2004.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento Tributário: análise jurídica e ética*. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/etica.html>>. Acessado em 31.07.2004.

OLENIKE, João Eloi. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104/2001*. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/lei-104-2001.html>>. Acessado em 31.07.2004.

Legislação:

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Atualizada até a Emenda Constitucional nº.42, de 19.12.2003, acompanhada de novas notas remissivas e dos textos integrais da Emendas Constitucionais e das Emendas Constitucionais de Revisão. 33ª edição, atual. e ampl., São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. *Código Civil*. Lei nº 10.406, de 10.01.2002, atualizada pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003, e acompanhada de legislação complementar, súmulas e índices. 55ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 32ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. SENADO FEDERAL, Lei Federal nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Disponível em <<http://wwwt.senado.gov.br>>. Acessado em 14.06.04.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

GAAR - *General Anti-Avoidance Rules* (Normas gerais antielisivas, na Inglaterra)

IR – Imposto de Renda

IRC - *Internal Revenue Commissioner* (Agente Fiscal, na Inglaterra)

ISS – Impostos Sobre Serviços

LC – Lei Complementar

LGT - *Ley General Tributaria* (Lei Geral Tributária, da Espanha)

MP – Medida Provisória

MPF – Mandado de Procedimento Fiscal

OEA – Organização dos Estados Americanos

RAO – *Reichsabgabenordnung* (Código Tributário Alemão)

SAAR - *Special Anti-Avoidance Rules* (Normas especiais antielisivas, na Inglaterra)

STF – Supremo Tribunal Federal