

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Cinthya Luna Betini

Planejamento Tributário e a Lei Complementar
nº 104, de 2001: limites e alcance.

Brasília – DF

2013

Cinthy Luna Betini

**Planejamento Tributário e a Lei Complementar
nº104, de 2001: limites e alcance.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof.^a (...)

Brasília – DF

2013

Cinthyá Luna Betini

**Planejamento Tributário e a Lei Complementar
nº104, de 2001: limites e alcance.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção_(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.^a

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O instrumento Planejamento Tributário, também denominado de elisão fiscal, tem sido, atualmente, assunto amplamente debatido entre doutrinadores e juristas. Inúmeras controvérsias vigoram e decorrem quando do uso deste aludido instrumento. Identificar quais são os limites para a consecução de um legítimo planejamento tributário (conhecer e verificar a linha tênue entre o que foi ato/negócio jurídico lícito/ilícito na gestão empresarial e sinalizar, igualmente, os verdadeiros princípios constitucionais norteadores), assim como, definir a natureza jurídica e a constitucionalidade ou não do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº104, de 2001, é uma tarefa imperiosa e desafiante. Por isso, pretende-se, neste presente trabalho monográfico, através de uma análise esmiuçada da doutrina, abordar as respostas para tal tarefa, sem a finalidade de esgotar as discussões ou, mesmo, estabelecer qual o melhor alvitre, mas o mais plausível para o sistema jurídico brasileiro atual.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Lei Complementar nº104, de 2001. Princípios Constitucionais. Evasão e Elisão fiscal.

ABSTRACT

The instrument Tax Planning, also called tax avoidance, has been recently subject widely debated among scholars and jurists. Numerous controversies prevail and result when using this instrument alluded. Identify what are the boundaries for attainment of a legitimate tax planning (know and verify the fine line between what was act/ legal business licit/ illicit in business management and signal also true constitutional principles guiding), as well as set the legal nature and constitutionality of article 116, sole paragraph, of the National Tax Code, introduced by Complementary Law N. 104/2001, is an urgent and challenging task. Therefore, it is intended, in this monograph, through and analysis of the doctrine teased address the answers to such a task, without the purpose of exhausting discussions or even establish what the best suggestion, but the most plausible for Brazilian legal system today.

Keywords: Tax Planning. Complementary Law N. 104/2001. Constitutional Principles. Evasion and tax avoidance.

SUMÁRIO

RESUMO

INTRODUÇÃO	1
1. NOÇÕES GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	3
1.1.Introito:	3
1.2.Conceito de Planejamento Tributário:	4
1.3.Caracterização do Planejamento Tributário:	6
1.3.1.Conduita do Contribuinte:	7
1.3.2.Aspecto Cronológico e de Eficácia:	9
1.3.3.Áreas de Atuação e a Finalidade:.....	11
1.3.4.Os Expedientes ou Recursos:	13
2. NOÇÕES GERAIS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, INTRODUZIDO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº104, DE 10 DE JANEIRO, DE 2001	15
2.1.Introito:	15
2.2.Natureza jurídica do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela LC nº 104/2001:	16
2.3.Teorias do Direito Civil aplicada a regra do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (alcance da regra):.....	23
2.3.1.Abuso de Direito:	25
2.3.2.Fraude à Lei:.....	29
2.3.3.Dissimulação e Simulação:.....	33
2.3.4.Abuso de Forma:	37
2.3.5.Negócio Indireto:.....	40
2.3.6.Propósito Negocial (<i>business purpose</i>):	43
3. ASPECTOS INTERPRETATIVOS ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMBINADO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001	45

3.1.Introito:	45
3.2.(In) Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela LC nº104/2001:	47
3.2.1.Visão de Marco Aurélio Greco:	48
3.2.2.Visão de Alberto Xavier e “Coadjuvantes”:	54
3.3.Limites do Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº104/2001:	58
3.3.1.Posição de Marco Aurélio Greco (Princípio da Capacidade Contributiva e da Igualdade):.....	60
3.3.2.Posição de Alberto Xavier (Princípio da Legalidade Estrita, Tipicidade Fechada, Segurança Jurídica e Separação dos Poderes):.....	63
CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:	74

INTRODUÇÃO

Hoje não é desconhecido por qualquer cidadão, seja brasileiro ou estrangeiro, que a carga tributária é elevadíssima. Veja que no ano de 2012, segundo estatísticas¹, só para fins de ilustração, o produto interno bruto (PIB) brasileiro correspondia a 36,27% apenas referente à tributação. Se nessa época já era tal a vultuosidade, quanto será nos anos futuros?

A insatisfação quanto à tributação elevada é tamanha, que é tanto do contribuinte como do Fisco. Este porque necessita cada vez mais de recursos financeiros para diminuir as despesas e evitar o endividamento do setor público. Já aquele porque se vê obrigado a pagar inúmeros tributos e não ter nenhum retorno na qualidade da prestação dos serviços públicos em geral.

Em razão desta aludida insatisfação mútua, o contribuinte está buscando meios de resguardar seu patrimônio e se manter em um mundo globalizado/capitalista, através do uso do planejamento tributário. Da mesma forma, a Administração/Fisco está tentando inviabilizar qualquer procedimento elisivo realizado pelo contribuinte, que prejudique diretamente à arrecadação fiscal.

O Planejamento Tributário, por derradeiro, também designado de elisão tributária lícita, corresponde a um instrumento capaz de garantir ao cidadão/contribuinte a realização de atos e negócios jurídicos, desde que lícitos e antes da ocorrência do fato gerador, tudo para o fim de: ou evitar a incidência tributária, ou retardar o pagamento tributário, ou reduzir o tributo.

O Fisco, para coibir esse respectivo comportamento elisivo do contribuinte/cidadão, firmado na prática de operações jurídicas, que, supostamente, afetariam os princípios da igualdade e capacidade contributiva (eficácia positiva), utiliza-se da Lei Complementar nº 104, de 2001, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

¹ Folha de São Paulo de domingo, 19 de maio de 2013 (mercado B9).

Note que tal dispositivo tem consagrado, ainda, grande divergência de alvites entre os doutrinadores, quanto à definição: da natureza jurídica (se norma antielisão, ou antievasão), do alcance da norma (caracterização do termo “dissimulação”), da constitucionalidade (se constitucional ou não), e da fixação dos limites de atuação do contribuinte e do Fisco (quais são os princípios constitucionais que norteiam as operações jurídicas legítimas).

No intuito de abordar os alvites quanto à natureza jurídica, o alcance, a (in) constitucionalidade da LC nº 104/2001, e, assim, definir o limite de atuação do Fisco e do contribuinte no planejamento tributário, o presente trabalho, através de um estudo bibliográfico, elencará os posicionamentos mais em voga para, na conclusão, estabelecer o mais plausível no ordenamento.

E com fito de uma melhor vislumbração destes posicionamentos quanto à natureza, alcance, limite e constitucionalidade da norma, três capítulos serão elaborados. O primeiro destacará as noções gerais do planejamento tributário. O segundo elencará as noções gerais acerca da LC nº 104/2001. E o terceiro abordará as posições doutrinárias acerca do planejamento e da citada lei.

Dessa forma exposta, pretende-se, ao final da presente monografia, concluir que o planejamento tributário é um instrumento de gestão importantíssimo e legítimo para o contribuinte manter-se no mundo capitalista/globalizado. Outrossim, asseverar que a lei “antielisão” traz em seu bojo muitas nuances que beiram à inconstitucionalidade, porque violam princípios norteadores da tributação, bem como os direitos e garantias fundamentais (direito de auto-organização).

1. NOÇÕES GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1. INTROITO:

A partir da transição do Estado Liberal (Constituição “folha de papel”) ao Estado Democrático de Direito (Constituição Dirigente) foi possível conceber a idealização do Estado Interventor/Social, voltado a construir uma sociedade, essencialmente, embasada na efetivação da igualdade material.

Respectiva igualdade material ocorre através da atuação, harmônica e independente, dos três Poderes do Estado (Legislativo, Executivo e Judiciário), que devem garantir os direitos fundamentais do cidadão (segurança, saúde, educação, trabalho, etc.) estampados na Constituição Federal de 1988.

Simultaneamente a essa atuação do Estado Interventor/Social, por meio dos três Poderes, para assegurar os direitos fundamentais, existe, ainda, a necessidade dos cidadãos colaborarem financeiramente com a manutenção/funcionamento deste Estado (despesas administrativas, etc.).

A manutenção deste Estado se dá, preferencialmente, pela tributação. Isto é, o Estado, no exercício de sua soberania, exige dos indivíduos recursos de que necessita. Institui os tributos² (conceito previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional³) com finalidade fiscal, extrafiscal e parafiscal.⁴

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.27.

³ “Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p.716.

⁴ O tributo é: (a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas. (Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.68). Ou os tributos podem ter função alocativa que se baseia no fornecimento de bens públicos; função distributiva que está associado à redistribuição de renda pela tributação; e função de estabilização que objetiva interferir na política econômica para alcançar o crescimento/desenvolvimento econômico do país. (Cf. GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008, p.10.

O tributo, nas suas três finalidades, torna-se o instrumento que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais (concretizar a igualdade material). É a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.⁵

Entretanto, embora o tributo constitua-se um instrumento essencial, não pode este tornar-se excessivo a ponto de interferir na iniciativa privada, como tem acontecido (liberdade de contratar, por exemplo). Não pode, outrossim, deixar de ser usado para garantir uma prestação de serviços públicos eficiente.

Por isso, o empresário/cidadão/contribuinte para manter a sustentabilidade de seus atos/negócios (influenciam na atuação do Estado Interventor/Social) no mundo capitalista/globalizado (exige transparência fiscal, práticas comerciais inovadoras, para viabilizar a concorrência), de alta carga tributária, deve fazer uso do mecanismo - planejamento tributário.

1.2. CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

A concepção terminológica de planejamento tributário (*tax planning*) desencadeia, entre os juristas, inúmeras divergências. Só a título de exemplo, veja que, na doutrina, o referido instrumento pode ser vislumbrado de acordo as seguintes denominações: a) elisão lícita, b) evasão legítima e c) elusão.

No intuito de identificar as diferenças e semelhanças entre os aludidos termos – elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal, colacionam-se os específicos conceitos, a saber:

Elisão (*tax avoidance* em inglês; *Steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano) pode ser **lícita** (= planejamento fiscal consistente) ou **ilícita** (=planejamento fiscal abusivo = *abusive tax avoidance*). No primeiro caso, **é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária**; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.24.

revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito. (negrito nosso)⁶

Evasão (*tax saving* em inglês; *Steuerumgehung* em alemão) é a economia do 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. (negrito nosso)

(...)

A **evasão ilícita** (*tax evasion* em inglês; *Steuerhinterziehung* em alemão) dá-se 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. (negrito nosso)⁷

Elusão fiscal (...) o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo de fato típico e a respectiva imputação de obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária **consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou “indiretos” desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem específica.**⁸ (negrito nosso)

Consoante se pode notar, as citadas concepções terminológicas aludem a conceitos que se reportam a mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado (os atos/negócios praticados – causa e motivo – figuras jurídicas) e à tônica que atribuem a determinados elementos (conduta do agente: licitude, momento e modo como ocorrem).

Isto é, o planejamento tributário se analisado sob o único foco de preocupação (a conduta do agente e seus efeitos), pode tanto ser designado como elisão, como evasão e como elusão. O importante, nesse caso, é frisar e destacar que os atos/negócios jurídicos realizados pelo contribuinte estejam em conformidade com o ordenamento jurídico (haja licitude).

Caso contrário, se não houver a licitude dos atos/negócios praticados pelo contribuinte, quando da consecução do planejamento tributário, que visa à economia dos tributos, são estes desconsiderados. Isto porque, o planejamento só é

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.8.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo, ob. cit., p. 8/9.

⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003, p. 189.

efetivo/consistente, desde que nos limites do ordenamento positivo vigente (de acordo aos princípios constitucionais e figuras jurídicas legais existentes).

Ricardo Lobo, nessa vereda, acompanhado de K. Tipke, Ricardo Lôdi Coelho e outros juristas, informam que o planejamento tributário legítimo/ consistente, que respeita o direito/lei e visa à economia de tributos é também designado como elisão lícita. Ao reverso, isto é, se há abuso de direito, ocorreria à elisão abusiva, evasão ilícita e o planejamento inconsistente.⁹

Semelhantemente aduz Marco Aurélio Greco ao explicar que as expressões “planejamento tributário” e “elisão fiscal” indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. O planejamento é a atividade exercida pelo contribuinte (conduta do contribuinte), enquanto que a elisão é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtida pelo planejamento.¹⁰

Enfim, o planejamento tributário é também designado como elisão fiscal lícita, desde que os efeitos das condutas (atos/negócios jurídico praticado pelo contribuinte) estejam em consonância com o permissivo inserido no ordenamento legal ou não esteja proibido. E consiste, por sua vez, segundo Heleno Tôrres, no procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, em que suas proposições devam buscar constituir formas de economia de tributos (*tax saving*), sem confrontar frontalmente o ordenamento.¹¹

1.3. CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Assentou-se, desde cedo, que o planejamento tributário consistente, também chamado de elisão fiscal lícita, consiste no direito do empresário/cidadão/contribuinte, amparado pela liberdade individual, de gerir seus atos/negócios jurídicos dentro dos limites da licitude (em conformidade com os

⁹ TORRES, Ricardo Lobo, ob. cit., p.15.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p.13.

¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001, p.37.

princípios da legalidade, tipicidade, segurança e moralidade), tudo para o fim de conquistar a menor carga tributária.

O reconhecimento desse planejamento tributário consistente, consoante assentado, só se dá quando o contribuinte obedece/preenche determinados requisitos estabelecidos no ato de planejar, entre os quais se destacam: a conduta do contribuinte, o aspecto cronológico e de eficácia, as áreas de atuação, os expedientes ou recursos utilizados e as finalidades.

Com fito de melhor visualização desses critérios, de maneira que se constatem as nuances que cada um pode causar dentro do que se entende por legítimo/consistente/efetivo planejamento tributário, isto é, em caracterizá-lo ou descaracterizá-lo, serão analisados aludidos requisitos em tópicos a seguir.

1.3.1. CONDUTA DO CONTRIBUINTE:

A conduta do contribuinte no planejamento tributário pode ser tanto comissiva (utilização de mecanismos técnicos), bem como, omissiva (não “realização” da ação descrita na norma). Acaso insiram na classificação de condutas: repelidas (ilícito), desejadas ou induzidas (extrafiscalidade) e positivamente autorizadas (opções fiscais), exclui, em regra, a viabilidade de se caracterizar qualquer tipo de planejamento tributário.

A conduta repelida, indicadora das hipóteses de ilícito, que contaminam o planejamento, descaracterizando-o, são referente às infrações: penais (crimes penais), civis (artigos 186 a 188, do Código Civil), em subordenamentos específicos (violações a preceitos específicos voltados à regulação de determinada atividade) e tributárias (Lei n.º 8.137/90 – crimes contra a ordem tributária, evasão ilícita e sonegação).¹²

O grau dessa ilicitude viciadora do planejamento é visto quando: o resultado da conduta tiver significativa dimensão ou impacto na aplicação ou eficácia da

¹² GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.86/88.

norma tributária (ofensa ao princípio da insignificância); ou o resultado tributário vantajoso tenha sido obtido mediante utilização de um meio que, para existir, dependeu da prática de uma infração (ilicitude do meio); ou houve prejuízo quanto à eficácia dos meios na produção dos efeitos que lhe são próprios (ilicitude dos fins).¹³

A análise da conduta do contribuinte, por sua vez, de modo a caracterizá-la como ilícita e de grau impactante, conforme os “critérios” indicativos citados acima (violação a norma e afetação a elemento relevante – meio e fim – que viabiliza o efeito pretendido pelo contribuinte), só pode ser absoluta, desde que o exame das circunstâncias fáticas e do contexto objetivo e subjetivo seja feito em cada caso em questão, para não caracterizar o planejamento tributário, precipitadamente, como abusivo.¹⁴

Já no que concerne às condutas desejadas ou induzidas, indicadoras da extrafiscalidade, o próprio legislador criou normas, com vistas a regular as ações do contribuinte, seja para proibir/impedí-lo de fazer algo (situações desvantajosas), seja para obter/obrigá-lo a fazer algo (situações vantajosas). Logo, se o ordenamento positivo já expôs as figuras incentivadoras para economia tributária, não há se falar em planejamento, mas em “determinantes” impostas pelo legislador.¹⁵

Por último, no tocante as condutas positivamente autorizadas, relativas às opções fiscais, ensejam não uma forma de planejamento tributário, mas, sim, uma decisão/opção do contribuinte, segundo a sua conveniência, por algumas das alternativas criadas pelo ordenamento, para diminuir a tributação. As opções são ligadas ao critério definitivo ou provisório de cálculo tributário e modo de cumprimento da obrigação.¹⁶

Diante de todo esse contexto, pode-se concluir que são os efeitos da conduta que a tornam ou lícita ou ilícita, bem como pontua e divisa os conceitos de evasão e elisão fiscal. O planejamento tributário, portanto, para ser considerado legítimo/consistente, não deve ser embasado em condutas que ensejam ilicitudes, opções fiscais, incentivos fiscais e meras abstenções.

¹³ Idem, p.89/90

¹⁴ Ibidem, p.90.

¹⁵ Ibidem, p.92/96.

¹⁶ Ibidem, p.100/102.

1.3.2. ASPECTO CRONOLÓGICO E DE EFICÁCIA:

Na visão clássica do planejamento tributário, além do critério da ilicitude da conduta, já explanado acima, existe também o aspecto cronológico. Este corresponde ao momento, delimitado pelo fato gerador, que o contribuinte pode realizar determinados atos/negócios jurídicos, com vistas a economizar os tributos, sem escambar para qualquer ilegalidade circunscritas as hipóteses de: evasão abusiva, sonegação e, inclusive, inadimplência fiscal.

O planejamento tributário consistente, por derradeiro, somente pode ser considerado, quando os atos/negócios praticados pelo contribuinte sejam efetuados antes da ocorrência do fato gerador. Isto porque se posteriores a tal fato, há o nascimento de uma obrigação tributária, que autoriza o Fisco a lançar e cobrar o crédito, e obriga o contribuinte a pagar este. A recusa em efetuar o pagamento do tributo, afronta a compulsoriedade, ou melhor, a legalidade.

Especificamente, acaso o contribuinte realize os seus atos/negócios jurídicos depois da ocorrência do fato gerador, descumprindo a obrigação tributária já estabelecida, é evidenciada a figura da evasão fiscal ilícita. Pois, esta se dá após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei. Isto é, “a evasão sucede quando ultrapassado o limite legal, há ruptura com a ordem jurídica.”¹⁷

A par disso, registre-se, entretanto, que a sonegação fiscal é uma conduta evasiva, transgressora, tipificada como crime contra a ordem tributária.¹⁸ Logo, não pode estar no planejamento, porque afronta a ilicitude. Assim como, a inadimplência fiscal, realização de todo o procedimento fiscal, sem a efetivação do pagamento do tributo, embora não enseje hipótese de crime, mas de penalidades administrativas, não faz parte do planejamento.

¹⁷ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p.27.

¹⁸ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p.31.

Enfim, somente os atos/negócios praticados pelo contribuinte, que visam à economia dos tributos e ocorram antes do fato gerador, incidência tributária, compreendem o planejamento, por força do próprio critério cronológico/temporal e, conseqüentemente, do critério da ilicitude da conduta (ocasionam os institutos da evasão fiscal ilícita e sonegação fiscal).

Lado outro, importante ressaltar que, além dos critérios da ilicitude e do aspecto cronológico, vem se consolidando atualmente, na doutrina e principalmente na jurisprudência, o requisito da eficácia. Este corresponde à ideia de que os efeitos jurídicos tributários dos atos/negócios jurídicos pretendidos/praticados pelo contribuinte precisam ser eficazes/inoponíveis perante o Fisco. Isto é, as operações e os efeitos não podem afetar o Fisco.

Marco Aurélio, em suas lições, assevera que as operações (os atos/negócios jurídicos) precisam ser lícitas e estarem negativamente reguladas pelo ordenamento (não pode conter previsão expressa autorizando-as como opções ou incentivos e não podem ser proibidas). Ou seja, é necessário analisar não apenas a circunstância de haver previsão de sua realização, mas também o efeito que a operação acarreta em função do perfil que apresenta em determinado caso em concreto (ilicitude e eficácia).¹⁹

O planejamento tributário deve, dessa forma, se enquadrar: ou como uma substituição jurídica válida (o contribuinte utiliza um determinado instituto regulado pelo ordenamento, mas num formato ou para uma função da qual está dentro do respectivo perfil objetivo), ou como montagens (o contribuinte monta um conjunto ou um contexto de operações para que, do conjunto, resulte algo que pretende ser um resultado tributariamente mais vantajoso).²⁰

Noutras palavras, as condutas elisivas do planejamento tributário são: ou de natureza comportamental (o contribuinte deixa de praticar o fato gerador para evitar o pagamento do tributo), ou de natureza factual (o contribuinte amolda ou adapta o fato a consecução de operações jurídicas que não ensejam a incidência tributária,

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.114/115.

²⁰ Idem, p.115/116.

ou que ensejem menor incidência de tributo, isto é, o contribuinte utiliza-se de um negócio jurídico indireto).²¹

Por fim, todo planejamento tributário, caracterizado como consistente, deve conter condutas que sejam praticadas antes da ocorrência do fato gerador, não configurem qualquer ilicitude, e tenham eficácia perante o Fisco. A análise de tais critérios deve ser feita em cada caso concreto, haja vista as nuances que cada um pode gerar (a licitude - desencadear crimes, o temporal - gerar a sonegação e evasão fiscal; e a eficácia – consagrar figuras como simulação, fraude à lei, e outras, que serão vistas em capítulo posterior).

1.3.3. ÁREAS DE ATUAÇÃO E A FINALIDADE:

Já ficou bastante estabelecido alhures, que o planejamento tributário se perfaz na adoção de medidas tendentes a prática ou abstenção de atos/negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte, sob os limites do ordenamento positivo vigente, para a economia dos tributos, evidenciada na ideia de anulação, redução ou postergação do ônus financeiro.

A anulação do ônus financeiro ocorre quando se tenta impedir a incidência da norma tributária. A redução ocorre quando se emprega mecanismos jurídicos, que concretizem uma hipótese de incidência²² menos onerosa (“redução” de um dos

²¹ BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 148.

²² A lei que institui o tributo deve conter os elementos mínimos para que o ocorra à incidência da norma e o nascimento da relação/obrigação tributária. Tais elementos, para Paulo de Barros, compõem a regra matriz de incidência tributária, e são imprescindíveis para demonstrar como se dá a incidência da norma, que regula determinado tributo sobre os fatos ocorridos concretamente. Aludida regra matriz pode ser visualizada em duas partes, quais sejam a hipótese (prevê um fato com conteúdo econômico, inserido em espaço e tempo definido, de possível materialização no mundo real) e o conseqüente (caso o fato descrito na hipótese se concretize no mundo real, enseja o nascimento de uma obrigação tributária, um lançamento, e a imposição de um crédito a pagar/cobrar entre determinados sujeitos). Conclui o citado autor que a regra matriz de incidência tributária compreende uma hipótese, que impõe os critérios material (refere-se a um comportamento de pessoas física ou jurídica), espacial (refere-se ao local em que o comportamento se dará) e temporal (refere-se ao momento em que o comportamento ocorre e assinala o surgimento de um direito subjetivo para o Estado e um dever jurídico para o contribuinte), e um conseqüente, que impõe os critérios pessoal (sujeitos ativo- quem cobra e passivo- quem paga ou é responsável) e quantitativo (refere-se a alíquota- percentual a ser pago, e a base de cálculo- mensura a intensidade do

critérios da norma). E a postergação visa à procrastinação do lançamento ou pagamento do tributo.

No tocante a “redução” de um dos critérios da norma, em especial o critério material da regra matriz de incidência, registre-se que os atos/negócios jurídicos não podem corresponder ao fato descrito na hipótese de incidência. As operações efetuadas pelo contribuinte não devem, portanto, ensejar a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.

Outrossim, em relação aos outros critérios da norma informe-se que, também, garantem formas de redução tributária. A título de exemplo, veja: o espacial (acaso aconteça o comportamento em lugar específico, como os paraísos fiscais), pessoal (acaso seja apontado pessoa diversa, para ocorrer variação no valor da alíquota), quantitativo (acaso seja executado atos que diminuam o valor ou a alíquota seja enquadrada na mais vantajosa).

Lado outro, importante salientar que toda consecução ou abstenção das operações tendentes à redução do tributo somente podem lograr êxito (quanto aos efeitos), sob a ótica de três perspectivas: a validade da norma (legalidade), a validade do fato (efetividade) e a validade dos valores (legitimidade). Ou seja, a busca do menor tributo tem de ser legalmente, efetivamente, e legitimamente possível para que o planejamento tributário seja consistente.²³

Ademais, note que as citadas operações (atos/negócios jurídicos), se legal, efetiva e legítima, podem ser praticadas nas diversas esferas. Pode o contribuinte se auto-organizar na seara: administrativa (cita-se como exemplo: a consulta fiscal), judicial (cita-se como exemplo: o uso das ações declaratória ou anulatória) e “interna” (cita-se como exemplo: as ações e omissões praticadas ao se administrar uma empresa).

Logo, o que se pretende ressaltar, ante o exposto, é que todo planejamento tributário efetuado pelo contribuinte, consubstanciado na prática de operações diversa (atos/negócios jurídicos), seja nas esferas administrativa, judicial, interna,

comportamento inserto no núcleo do fato jurídico). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.242-244 e 284-344.

²³ Ibidem, p.117/118.

com vistas à economia de tributos, firmadas na anulação, redução ou postergação do tributo, será considerado legítimo, desde que nos limites das imposições legais e desde que sejam eficazes perante o Fisco.

1.3.4. OS EXPEDIENTES OU RECURSOS:

A escolha dos instrumentos a serem utilizados para alcançar a economia dos tributos, seja pela anulação, redução, ou postergação, pode ser dada numa única operação ou num conjunto delas (quando existe um único negócio jurídico, que se desdobra em outros negócios instrumentais e dependentes do negócio global, do qual são meras etapas de implementação).²⁴

A forma, única ou em conjunto, das operações jurídicas efetuadas pelo contribuinte tem de sempre estarem em consonância com o ordenamento legal. Isto é, a causa (finalidade econômico-prática dada pela lei) e o motivo (subjatividade das partes em utilizarem determinado negócio) do ato/negócio precisam estar em conformidade.

Marco Aurélio, nesse sentido, explica que existe importância em se constatar a intenção objetiva e subjetiva do negócio, quando do seu efeito prático (obtido e visado). Pois, o negócio jurídico utilizado em determinada etapa pode ter seu perfil objetivo alterado e distorcido ao ser colocado como parte de um conjunto e, assim, ensejar um planejamento inconsistente.²⁵

Portanto, a par disso, torna-se imprescindível verificar os recursos ou expedientes utilizados pelo contribuinte, quando do planejamento tributário, para, então, poder alcançar uma análise mais acertada da intenção objetiva e subjetiva do negócio jurídico, se em conformidade ou não (referente a legalidade, a efetividade e a eficácia).

²⁴ Ibidem, p.118/119.

²⁵ Ibidem, p.119/120.

Colaciona-se, assim, de acordo as lições de Heleno Tôrres, alguns dos expedientes ou recursos utilizados pelo contribuinte, vejamos:

- a) **Indireto** – realizado por meio de negócio jurídico indireto;
- b) **Omissivo** – com a abstinência da realização do evento do evento que possa corresponder à descrição da hipótese de incidência;
- c) **Induzido** – quando a própria lei favorece a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções;
- d) **Optativo** – através da escolha da melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador;
- e) **Interpretativo ou lacunar** – onde o agente se utiliza das lacunas e imprevisões do legislador;
- f) **Metamórfico ou transformativo** – forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal.²⁶

Note-se, consoante noção cediça, que o planejamento tributário pode ser composto de operações jurídicas, que se classificam de diferentes formas. Estas não esgotam os meios empregados pelo contribuinte, bem como, sobretudo, provocam opiniões doutrinárias diferentes. À título de exemplo, observe que Marco Aurélio não aborda os recursos optativos e induzidos como formas a compreender o planejamento (vide tópico 1.3.1).

Não obstante as opiniões diferentes quanto aos recursos, assinale, por derradeiro, que o essencial, mesmo, é que o planejamento tributário consistente/legítimo ao se objetivar a economia dos tributos pela anulação, redução ou postergação, seja composto de operações jurídicas lícitas, isto é, as intenções objetivas e subjetivas estejam em conformidade legal/efetiva/legítima, sob o enfoque da norma. A análise dessa conformidade precisa ser feita, minuciosamente, em cada caso em concreto.

²⁶ TÔRRES, Heleno Taveira, ob. cit., p.56.

2. OÇÕES GERAIS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, INTRODUZIDO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº104, DE 10 DE JANEIRO, DE 2001

2.1. INTROITO:

O planejamento tributário, se vislumbrado sob o único foco de preocupação – a conduta do contribuinte e os efeitos destas -, pode ser designado tanto como: elisão, evasão, e elusão. A verificação das possíveis diferenciações terminológicas, por conseguinte, a caracterização do legítimo planejamento fiscal consistente dependerá, pois, da licitude das operações jurídicas, observada a partir do preenchimento de outros requisitos, quais sejam o tempo (antes/depois do fato gerador), o modo (expedientes utilizados), a finalidade (econômica, jurídica), e a eficácia (“validade perante a norma”).

Hoje, sabe-se que o legítimo planejamento tributário consistente, denomina-se, também, como elisão fiscal lícita. Isto porque é composto por operações jurídicas efetuadas antes da ocorrência do fato gerador, através do uso de expedientes específicos, desde que nos limites da lei e para a economia de tributos. Acaso estas operações jurídicas ocultem a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação, ou melhor, sejam dissimuladas, fraudulentas deve o Fisco desconsiderá-las, com fulcro no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

O aludido o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, tem, ainda, provocado inúmeras divergências doutrinárias sob variados enfoques. Só a título de exemplo, veja que existem diferentes posições/alvitre quanto à natureza jurídica do citado dispositivo (se norma antielisão, ou antievasão/anti-simulação), bem como quanto ao alcance do dispositivo (quais são os atos/negócios jurídicos podem ser

considerados como dissimulados, isto é, o que abrange o termo “dissimulação” inscrito na norma.

Com o fito de melhor elucidação acerca de quais são as posições/alvitres mais plausíveis sobre a natureza jurídica e o alcance do citado dispositivo, pretende-se, nesse capítulo, especificar, a partir da caracterização da natureza da norma, quais são os atos/negócios jurídicos que podem ser desconsiderados pelo Fisco, bem como, quais são as teorias/regras que podem ser utilizadas para tanto (se possível à aplicação das regras do direito privado/civil no direito público/tributário – abuso de direito/forma).

2.2. NATUREZA JURÍDICA DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, INTRODUZIDO PELA LC Nº 104/2001:

Desde cedo, a verdadeira intenção e caracterização do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, pela análise das explanações do relator do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999 (tornou-se a LC nº 104/2001), bem como pela análise das exposições de motivos do respectivo projeto, foi a de ser uma norma geral antielisão, senão vejamos:

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 produzem 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.²⁷ (negrito nosso)

²⁷Transcrição de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à Sessão Extraordinária ocorrida em 06.12.2000, p. 792 apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.88.

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, **norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, em **instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.**²⁸ (negrito nosso).

Perceba, segundo as considerações do relator e das próprias motivações inscritas no Projeto de Lei, que a inclusão do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, pela LC nº104/2001, trata-se de uma norma geral antielisão (portanto, esta é sua natureza jurídica), com vistas a dar poderes ao Fisco para coibir qualquer comportamento elisivo por parte do contribuinte, porque provoca o esvaziamento da capacidade contributiva.

Note, também, que alguns doutrinadores e juristas seguiram as motivações dadas pelos parlamentares no aludido Projeto. Pois, consideraram o respectivo dispositivo como uma norma geral de natureza antielisiva, justamente, por ser preciso coibir o comportamento elisivo do contribuinte, desconsiderando os negócios eivados de abusos de direito ou abuso de forma.

No intuito, assim, de corroborar, mais uma vez, o entendimento de ser o respectivo dispositivo uma norma de natureza jurídica antielisiva, vislumbre as palavras representativas de Ricardo Lôdi Ribeiro, que salienta:

(...) 2. A elisão fiscal abusiva viola o valor da justiça, bem como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, obrigando o Estado a criar tributos que, independente de revelarem capacidade contributiva, não são passíveis de planejamento fiscal. 3. **A elisão fiscal que deve ser afastada é a prática abusiva, baseada na dissimulação do fato gerador**, que não pressupõe necessariamente a prática de ato ilícito como ocorre na simulação. 4. **O combate a elisão abusiva efetiva-se por meio de interpretação aberta aos valores, da utilização da teoria do abuso de direito e das cláusulas antielisivas.** (...) 12. **O Brasil, por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, adotou o modelo francês, ao eleger uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão *dissimulação*, contida no referido dispositivo pátrio, que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial.** 13. **A cláusula geral antielisiva brasileira é compatível**

²⁸Texto transcrito diretamente da mensagem do projeto, obtido através da internet apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p.88.

com a Constituição Federal, uma vez que não fere o princípio da legalidade e não autoriza a utilização da integração analógica. Ainda que resvasse na analogia, tal cláusula consistiria uma exceção legítima ao art. 108, § 1º, do CTN.²⁹ (negrito nosso)

Consoante se pode observar, por ser evidente a necessidade de o Fisco combater a elisão fiscal abusiva, caracterizada na ocorrência de dissimulação do fato gerador, foi criada, além do uso das teorias referentes ao abuso de forma (abuso de direito, incorporadas no Direito Privado/Civil), uma norma/cláusula específica – antielisão - para “garantir/consagrar” tal fim.

As cláusulas gerais antielisivas, nas palavras de Alberto Xavier, são aquelas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos, ou melhor, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes ao dos negócios típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias.³⁰

Já nas lições de Marco Aurélio, as cláusulas antielisivas são aquelas que aplicam a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e comprovado pelo Fisco. Trata-se, única e exclusivamente, de afastar a cobertura que disfarça, dissimula o fato gerador ocorrido. Não enseja permitir, dessa forma, a aplicação da analogia, para fins de identificação da ocorrência do fato gerador, que, conseqüentemente, implicaria na admissão à cobrança de tributo não previsto em lei (violando o princípio da legalidade e tipicidade).³¹

A respectiva cláusula antielisiva, por sua vez, pode ser classificada em: gerais (caracterizam pela abstração), específicas (referem-se às operações elisivas mais frequentes) e setoriais (operam em áreas particulares). As gerais se subdividem em três: a) a doutrina do abuso de direito – visa equilíbrio entre autonomia negocial e

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lôdi. *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*. IN: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). *Mini Reforma tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003*. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p.357-358.

³⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

³¹ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 463-464.

arrecadação fiscal; b) as direcionadas a causas ilícitas do negócio, a simulação; c) as figuradas pela fraude à lei.³²

Já os pressupostos de aplicação da aludida cláusula (mediante o uso do recurso da analogia), segundo Alberto Xavier, se revelam em três: a) livre opção pela prática de negócios jurídicos não tipificados pela norma tributária (menos oneroso); b) obtenção de resultado econômico equivalente ao negócio tributado ou mais oneroso; c) finalidade de subtrair o negócio praticado do âmbito de aplicação da norma tributária.³³

Ensina Marco Aurélio, nesse diapasão, que o pressuposto de fato para aplicação da cláusula se dá pela realização de negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Ou seja, para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável que exista: a) a definição legal do fato gerador, tipicamente descrito; b) e que, materialmente, ocorra o fato, embora dissimuladamente.³⁴

Logo, o objetivo do citado artigo, para o aludido jurista, corresponde à autorização dada ao Fisco para afastar a “máscara” (a dissimulação) das operações, ou melhor, para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente *ocorrido* (termo utilizado para dissimular a ocorrência). Pois, acaso não tenha ocorrido o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável) não há se falar em materialização da hipótese de incidência do p. único do art. 116 do CTN, muito menos, que os atos/negócios praticados pelo contribuinte sejam desconsiderados pelo Fisco.³⁵

Por outro enfoque, Alberto Xavier salienta que a cláusula antielisiva pretende o seguinte: se o ato jurídico extratípico (escolhido) produz efeitos jurídico-econômicos equivalentes aos do ato típico (preterido ou não realizado) e se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo) de subtrair o ato jurídico da norma

³² ROLIM, João Dácio. *Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 131-132.

³³ XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 88.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 458.

³⁵ Idem, p. 459.

tributária, é permitido ao aplicador considerar esse ato ineficaz ou inoponível, de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária.³⁶

Frise-se, empós as noções esposadas, que o supracitado p. único do art. 116 do CTN, considerado para alguns juristas como norma/cláusula antielisão, foi taxado como a arma dada ao Fisco para desconsiderar somente as condutas elisivas do contribuinte, baseado nas operações firmadas em dissimulação. Aquelas condutas, a depender do caso - análise factual, consubstanciadas como negócio jurídico sucedido em conformidade com a teoria do *business purpose* (elucidação em tópico abaixo) são possíveis.

Noutro norte, ressalte-se que, embora muitos doutrinadores tenham caracterizado o respectivo mandamento como uma normal geral antielisão, há aqueles doutrinadores que não compatibilizam com tal entendimento. Isto porque interpretam o citado artigo como uma norma geral antievasão, ou, mesmo, anti-simulação. Não admitem, por sua vez, que a norma antielisão seja compatível com o ordenamento, já que a regra apenas visa complementar o sentido de outros artigos (art. 149, VII, do CTN).

José Eduardo Soares de Melo, por exemplo, ensina que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela LC nº104/2001, deve ter restrita eficácia aos casos em que se constatem vícios nos negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação), existindo descoincidência entre os elementos aparentes do fato gerador (documentos, notas fiscais) e aqueles que tenham sido efetivamente realizados.³⁷

Mizabel Derzi refere o citado artigo à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação, viola a lei, configurando verdadeira sonegação. Isto é, ao Fisco somente cabe desconsiderar os negócios jurídicos dissimulatórios, que visam ocultar a ocorrência do fato gerador. Não

³⁶ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.91.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 175.

objetiva, dessa forma, coibir a elisão ou planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita.³⁸

Já, segundo Ricardo Mariz, o parágrafo único do art. 116 do CTN se apresenta no cenário jurídico como uma norma de combate a evasão (ocorre quando o negócio pretensamente excludente da obrigação tributária for posterior ao respectivo fato gerador, e/ou quando o negócio tiver sido praticado de maneira ilícita, e/ou quando houver simulação – corresponde a dissimulação), e não à elisão fiscal: esta é a sua verdadeira função, e, pois, esta é a sua verdadeira identidade e a sua verdadeira natureza.³⁹

Como se há verificar, consoante tais entendimentos e pelo próprio teor do parágrafo único do art. 116 do CTN, a norma objetiva desconsiderar o ato/negócio feito pelo contribuinte, que oculta ou encobre o fato gerador ocorrido ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Não pretende, por seu turno, consagrar a figura da elisão (acontece antes que ocorra qualquer fato qualificado pela lei como fato gerador e tributo – ato de evitar o tributo), mas sim da evasão fiscal (ato de fugir do tributo).

Ademais, vale esclarecer que o permissivo dado ao Fisco para desconsiderar tais negócios eivados de abuso/evasão (dissimulação da ocorrência do fato gerador) já vinha prescrito no artigo 149 do Código Tributário Nacional,⁴⁰ (trata dos casos em

³⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 217-218.

³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 258.

⁴⁰ **Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:** I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; **VII – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;** VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da

que o lançamento pode ser efetuado ou revisto de ofício pela autoridade administrativa). Ou seja, o p. único do art. 116 do CTN, em regra, somente buscou permitir, em termos gerais, a atividade administrativa já detalhada no art. 149, do CTN (quando foram arroladas, de forma exaustiva, todas as hipóteses de evasão fiscal).⁴¹

O que se pretende dizer, de fato, é que o parágrafo único do art. 116 do CTN só veio a completar a prescrição do artigo 149 do CTN, ao acrescentar que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular se “... *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”⁴². Ou melhor, nas palavras de Gabriel Troianelli:

(...) toda e qualquer tentativa de combater a evasão fiscal, mesmo nas hipóteses expressamente permitidas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, fica a depender da oportuna edição de lei ordinária que preveja os procedimentos específicos a serem adotados pela autoridade lançadora, como requer, hoje, o parágrafo único do artigo 116, o que resulta em considerável limitação, pelo menos até que a lei ordinária regulamentadora venha a ser editada, na atividade administrativa de combate à evasão fiscal.⁴³ (negrito nosso)

Destarte, antes do advento das leis ordinárias que implementam a aplicação do citado dispositivo legal, de modo a estabelecer o que compreende, na realidade, o conceito de dissimulação (se só referente a simulação ou compreende outros vícios englobado na regra civil), de quem é o ônus da prova, se é possível aplicar multa nesses casos de dissimulação, etc., não deve o Fisco desconsiderar os negócios praticados pelo contribuinte, como se não gerassem os efeitos fiscais benéficos exclusivamente buscados.⁴⁴

Diferentemente assevera Marco Aurélio, nesse contexto, que não se pode confundir o teor do parágrafo único do art. 116 do CTN com o prescrito no art. 149

autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. (negrito nosso) Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Lívia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 730.

⁴¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p. 101.

⁴² Prescrição retirada do parágrafo único do art. 116 do CTN. Cf. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 726.

⁴³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p. 101.

⁴⁴ ROLIM, João Dácio, ob. cit., p. 142-143

do CTN (precisamente, o inciso VII deste dispositivo). Naquele o sentido do termo “dissimulação” compreende/abrange (existe uma maior amplitude semântica) a significação do termo “simulação” deste. Da mesma forma, a simulação do art. 149 do CTN prevê hipótese de lançamento de ofício, o que afasta a aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN.⁴⁵

Por fim, ante ao exposto, independente de qual seja a natureza do supracitado artigo, o essencial é garantir que haja uma análise factual de cada caso em concreto, bem como seja assegurado, simultaneamente, ao Fisco ter os poderes para desconsiderar os negócios eivados de vícios (simulação, fraude a lei) e ao contribuinte seja permitido continuar a gerir seus atos/negócios da melhor forma que convir. A ressalva que se faz, no entanto, é a necessidade da existência da conformidade dos atos/negócios (Contribuinte e Fisco) com todo ordenamento jurídico sistêmico (até que ocorra o nascimento da lei ordinária específica fixada para instituir os procedimentos - p. único do art.116 do CTN).

2.3. TEORIAS DO DIREITO CIVIL APLICADA A REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ALCANCE DA REGRA):

Vale deixar registrado, que cabe ao Fisco à análise dos casos em concreto, para considerar ou não as operações jurídicas efetuadas pelo contribuinte. E o alicerce dado à autoridade fazendária para tal fim está no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001 (LC nº104/2001), conforme vejamos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.465.

constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁴⁶ (grifo nosso)

O respectivo dispositivo, como se pode observar, visa dar armas ao Fisco para coibir o que em direito se denomina de abuso de forma jurídica, abuso de direito, bem como incluir, no ordenamento jurídico positivo vigente, uma regra capaz de obstar as condutas elisivas abusivas ou evasivas (direcionada nas operações jurídicas dissimuladas – simulação, fraude à lei).

As hipóteses que são abarcadas na citada norma, de acordo as lições de Marco Aurélio, abrangem três figuras, classificadas como: a fraude à lei, o abuso de direito e o negócio indireto. O termo “dissimulação”, destarte, em tese, por corresponder a um efeito obtido pela prática de certo ato, pode ocorrer mediante a utilização de qualquer uma destas hipóteses.⁴⁷

Outros doutrinadores, todavia, aduzem que o termo “dissimulação” refere-se aos casos que ensejam ato ilícito (simulação, fraude, dolo), ato evasivo, combatido, portanto, pela combinação do art. 149, VII e art. 116 do CTN, ambos do CTN. E que somente os negócios indiretos, desde que não desembocado em qualquer ilicitude/ilegalidade, seriam legítimos.

A linha tênue está, pois, em identificar no caso, se o fato efetivamente ocorrido configurou-se a dissimulação como – abuso de direito, negócio indireto, fraude à lei-, para, então, verificar quais as normas que servem de escopo para o Fisco desconsiderar o ato/negócio, se somente a norma antielisão ou se haverá uma “*reação do ordenamento*” fora da citada norma.

Noutras palavras, é preciso analisar o alcance da designada norma antielisão (parágrafo único do art.116 do CTN), de modo a estabelecer o que abrange o termo “dissimulação” e, conseqüentemente, quais atos/negócios jurídicos o Fisco pode desconsiderar, por compreender um comportamento elisivo abusivo ou evasivo (ilicitude das operações do planejamento tributário).

⁴⁶ PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 727.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 466.

Outrossim, precisa-se ressaltar quais as teorias que podem servir de amparo legal, além do esteio da norma antielisão, para o Fisco desconsiderar, de forma legítima, os atos/negócios jurídicos eivados de dissimulação (vícios). Verificar, paralelamente, se essas teorias, que são do ramo do direito privado (alcançam o conceito de abuso), podem ser utilizadas no direito tributário.

Dessa forma, será abordado em tópico apartado, os institutos, do abuso de direito, da fraude à lei, da simulação, do abuso de forma, do negócio jurídico indireto e a teoria do *business purpose*, para fins de elucidar acerca da caracterização dos institutos, suas previsões legais, e a possibilidade ou não de seu cabimento na seara do direito tributário, isto tudo ao se fazer alusão a regra antielisão – parágrafo único do art. 116 do Código Tributário.

2.3.1. ABUSO DE DIREITO:

O abuso de direito é amplamente consagrado, expressamente, em todos os setores do Direito. Pode-se vislumbrá-lo na esfera constitucional e administrativa, por exemplo, correspondendo às figuras de abuso de poder, das prerrogativas, de autoridade, entre outros. A sua concepção consiste no exercício de um direito por seu titular, manifestamente contrários aos limites impostos pela boa-fé, bons costumes, e pelo fim econômico e social – ocorrência de ilicitude dos atos jurídicos (conforme o art.187, do Código Civil⁴⁸).

Por ser o abuso de direito encontrado em diversos ramos, advir da Teoria Geral do Direito, e ser evidenciado pela concepção de ilicitude, inexoravelmente, precisa ser aproveitado, seja no Direito Privado, seja no Direito Público/Tributário. O seu cerne principal, destarte, deve retratar uma conduta ilícita atípica

⁴⁸ “**Art. 187.** Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, **excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.**” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 161.) (negrito nosso)

(tributariamente), pois esta perde sua permissão normativa *prima facie*, em virtude da violação aos princípios jurídicos.⁴⁹

Em linhas gerais, o abuso de direito compreende qualquer exercício irregular, negativo ou positivo, que escapa à previsão exaustiva das regras, de modo a revelar-se no indevido funcionamento de um direito perante um ou mais princípios que o legitimam (ilícito funcional). O abuso de direito, por sua vez, é uma espécie do gênero ato ilícito que, tributariamente, não tem como limites, a boa-fé, os bons costumes, ressalvado o fim econômico e social.⁵⁰

Assim se verifica, pois, a relação jurídica entre contribuinte e lei não pode ser julgada/deduzida sob o ponto de vista da boa-fé, da mesma forma, os bons costumes não podem servir de aferição ao abuso, justamente, por não condizerem com os padrões legais e constitucionais, efetivamente positivados e vigentes.⁵¹ E no tocante ao fim econômico e social do direito exercido (intenção de prejudicar, propósito negocial), por acarretar outras nuances quanto aos limites da norma, será melhor explicado em tópico apartado.

O abuso seria, portanto, um abuso na interpretação dos conceitos. A elisão, conseqüentemente, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, do conceito de direito privado. 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 unívocos, se prescindiria de instrumento para evitar o descompasso entre a letra e o espírito da lei, pois haveria um princípio comum a informar a lei tributária e a lei civil.⁵²

Klaus Tipke, nessa vereda, incrementa aduzindo que se reconhece a existência do direito do particular organizar a sua vida econômica, pelo recurso aos meios negociais que o Direito faculta (não é absoluto, é limitado). O exercício desse direito, pois, deve respeitar o direito de terceiro, entre os quais o Estado, de tal modo que se determinada solução negocial adotada com o fim de causar dano a outrem,

⁴⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, p. 99 e 120.

⁵⁰ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p. 120 e 124.

⁵¹ Idem, p.125 e 129.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro, 1990, p.146-147 ss.

pela utilização de meios “anormais”, “inadequados”, tal direito deixaria de merecer proteção, fazendo com que o Estado, uma vez prejudicado, adquira legitimidade para aplicar por analogia a norma tributária que seria aplicável ao caso (se não houvesse a abusividade).⁵³

Em suma, enquanto no direito privado a *rationale* da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda.⁵⁴ A limitação da liberdade de escolha do contribuinte, vale dizer, a discussão sobre o abuso vai implicar a demonstração do excesso manifesto e vai desencadear o debate sobre o fim social do direito, isto é, qual o fim social e econômico do direito de se auto-organizar.

Marco Aurélio aponta sempre que o exercício de auto-organização se apoia em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real, predominando-se o interesse de só conduzir a menor imposto, realizado em desacordo com o perfil objetivo do negócio, como tal, assumem um caráter abusivo. Neste caso, o Fisco pode a ele se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.⁵⁵

A *contrario sensu*, Alberto Xavier reclama que a transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial o Direito Tributário, merece severas objeções. Pois:

A doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e relações paritárias, e tem por objeto vedar o exercício de um direito subjetivo por um particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro.
(...) As relações entre indivíduo e Estado são relações entre “administrados” e titulares de poderes de autoridade, sendo, por

⁵³ TIPKE, Klaus Lang. *Steuerrecht*. 14ª ed. Colônia, 1994, p.107 ss. Apud XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: dialética, 2001, p.102.

⁵⁴ UCKMAR, Victor. *Tax avoidance/tax evasion*. General report. *Cahiers de Detroit Fiscal International* 68a, 1983, p. 26. Apud TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.23.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

consequente, relações não entre direitos subjetivos, mas entre liberdades e competências ou poderes funcionais.

O equívoco científico da doutrina do abuso de direito resulta de se ter deixado influenciar pela doutrina civilística do exercício dos direitos subjetivos e de não ter colocado o problema da chamada “elisão fiscal” nos quadros da teoria constitucional dos direitos e garantias individuais e de seus eventuais limites.

Caso a questão tivesse sido colocada, como dogmaticamente deve sê-lo, face à teoria dos limites aos direitos e garantias individuais, facilmente se concluiria que o desrespeito ao limite eventualmente existente configura sempre ato ilícito por violação da lei e não abuso de direito.

Acresce que na teoria dos limites aos direitos e garantias individuais os motivos ou fins dos atos praticados pelos particulares são absolutamente irrelevantes, salvo se expressamente definidos na Constituição como elementos, positivos e negativos, das garantias e direitos em causa.⁵⁶
(negrito nosso)

Semelhantemente, Cesar Guimarães expõe que a aplicação da teoria do abuso do direito como limite para a elisão tributária possui dois problemas. Um deriva do princípio da legalidade (as exigências tributárias somente podem ser formuladas pela Administração se previstas em lei, portanto, esta torna-se instrumento essencial para outorgar à Administração competência para atuar na exigência de tributo - art. 37, *caput* e o art. 150, I, da Constituição⁵⁷). Outro deriva da própria aplicação da lei tributária (o reconhecimento do abuso do direito envolve a intervenção subjetiva do aplicador da lei, que busca critérios não-jurídicos, estariam embasados na Moral ou normatividade social). A adoção da teoria do abuso do direito seria, por sua vez, obstáculo intransponível ao critério da legalidade como princípio norteador.⁵⁸

Como se pode observar, diante de todo o exposto, pode-se concluir que, muito embora as posições contrárias à adoção da teoria do abuso do direito no âmbito do Direito Tributário possuam certa coerência/pertinência argumentativa legal (que será melhor vista posteriormente), a regra, hoje, é da permissão/uso de tal

⁵⁶ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.107-108.

⁵⁷ **Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir e aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Lívia. *Vade Mecum* 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22 e 53).

⁵⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.30-31.

teoria pelo Fisco, porque este tem de inibir práticas, mesmo na seara da licitude, que implicam, no resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja (i) pela utilização ou de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura a sua existência, seja (ii) pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente.⁵⁹ A base dessa coibição de práticas abusivas está no princípio da eficácia – inoponibilidade ao Fisco.

2.3.2. FRAUDE À LEI:

Ao lado do abuso de direito, visto alhures, existe a “figura” da fraude à lei. Respectivos institutos assemelham-se na medida em que constituem mecanismos de combate ao formalismo, que asseguram a coerência valorativa ao sistema e designam uma propriedade valorativa das normas. A diferença, pois, entre eles sucede da seguinte maneira, o abuso de direito refere-se ao exercício irregular de um direito por seu titular, enquanto que a fraude à lei refere-se ao uso da autonomia privada para criar, modificar ou extinguir direitos.⁶⁰

O alcance da exata definição de fraude à lei, com efeito, precisa perلustrar à acepção de fraude, sob duas distintas significações. A primeira correspondente ao sentido de conduta dolosa, ardilosa, agressora da norma jurídica (supõe uma conduta que configure infração direta à legislação – fraude penal), já a segunda correspondente à hipótese de que alguém busca uma norma de cobertura para, com isto, contornar a norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente (objetiva contornar a norma imperativa, utilizando-se de outra norma jurídica – fraude civil).⁶¹

A fraude à lei, no âmbito fiscal, enquadra-se na denominada fraude civil, porque consiste numa violação indireta à lei, ou ao ordenamento jurídico. Isto é, consiste por um drible jurídico, em que o agente se utiliza da norma de contorno

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.195.

⁶⁰ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p. 250.

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 240.

(norma 2) para obter o mesmo resultado que adviria do pressuposto de fato de incidência da norma contornada (norma 1) sem que seja por ela alcançado. O agente para chegar ao resultado desejado teria de passar pela norma 1 (aquela que prevê maior carga tributária), porém, faz um contorno/drible, e busca a norma 2 que realiza seu pressuposto de fato e obtém o mesmo resultado que obteria pela norma 1.⁶²

A fraude fiscal, portanto, é essencialmente uma infração formal, no sentido de não necessitar de um resultado danoso para ter-se por consumada, assim como é essencialmente infração material, a exigir obtenção de resultado proibido ou embaraçado de resultado obrigatório. Por não destinar a enganar ninguém, seja por ser infração material ou até prescindir de culpa ou dolo, não configura fraude penal.⁶³ Na verdade, não há consagração de conduta ilícita, ou, mesmo violação a norma contornada (caracterizada, para alguns doutrinadores, como a norma imperativa). Isto porque pela própria leitura do artigo 166, VI, do Código Civil⁶⁴, trata-se a fraude à lei como uma causa de nulidade de negócio jurídico e não de ilicitude.⁶⁵

Entretanto, outros doutrinadores, de entendimento contrário, asseveram que a norma objeto da fraude à lei é de caráter proibitivo ou preceptivo, logo, determinam a ilicitude do fim prosseguido ou consentem a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma. A norma tributária (à semelhança de norma penal), por seu turno, é formulada como um imperativo condicionado, limitando-se a eleger para sua previsão fatos da vida, que se realizados, dão origem a obrigação tributária. Não tem o condão de proibir, muito menos, impor a realização do fato, que sem o qual não dá nascimento a obrigação.⁶⁶

Alberto Xavier e Cesar Guimarães, respectivamente, nesse diapasão, pontuam grandes ensinamentos, que sinalizam a *contrario sensu* a possibilidade do

⁶² Idem, p.242.

⁶³ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p.253.

⁶⁴ “**Art. 166.** É nulo o negócio jurídico quando: (...) **VI** – tiver por objetivo fraudar lei imperativa.” **Cf.** PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p.159-160.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.241.

⁶⁶ XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 100-101.

uso do instituto da fraude à lei (fraude civil) no direito público/tributário, senão vejamos:

São duas as diferenças essenciais da construção privatística e da construção tributária no que concerne ao instituto da “*fraus legis*”. Uma diferença reside em que enquanto **na primeira a qualificação de um ato como ato em fraude à lei arrasta como consequência a nulidade ou ilicitude do ato, na segunda a qualificação de um ato como “elisivo” não tem qualquer reflexo na validade das relações privadas entre as partes, tendo como única consequência a ineficácia relativa ou inoponibilidade de tais atos em relação ao Fisco**, de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente.

A segunda diferença está em que, **enquanto no Direito Privado a repressão da fraude à lei se situa no terreno 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, no Direito Tributário as cláusulas antielisivas exigem o 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 econômicos equivalentes aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram à sua prática.**⁶⁷ (negrito nosso)

(...) Em termos genéricos, a fraude à lei consiste na violação indireta ou do “espírito” da lei, evitando-se, por um caminho indireto, a aplicação de uma norma jurídica que crie uma conduta obrigatória ou uma conduta proibida.

(...)

Se a norma contiver conceito funcional, a conduta elisiva nunca significará fraude, mas haverá a sua subsunção ao conceito normativo (e, portanto, a incidência da norma). Se a norma contiver conceito estrutural, simplesmente a conduta elisiva (ou seja, o caminho indireto para se atingir um resultado econômico análogo) não poderá, nem mesmo em tese, ser considerada como subsumida ao conceito normativo. Não será possível falar em fraude porque nem indiretamente haveria violação a norma.⁶⁸

Nada obstante a tais posições, grande parte da doutrina indica que a fraude à lei, prevista no art.166, VI, do CC, pode, sim, ser usada no direito tributário. Pois, não constitui a fraude à lei em um ato jurídico *stricto sensu*, mas em um negócio jurídico celebrado com fundamento em normas constitutivas, cujo uso é disciplinado por normas regulatórias permissivas (normas de cobertura). Esse negócio tem por objetivo eludir regras proibitivas ou impositivas, independentemente da culpa *lato sensu*, violando, porém, um ou mais princípios (norma defraudada) da ordem

⁶⁷ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.99-100.

⁶⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães, ob. cit., p.32-33.

jurídica. Logo, sendo passíveis de fraude tanto a norma proibitiva como impositiva e a norma tributária (as principais) ter natureza impositiva, conclui-se pela plausibilidade de fraude, figura esta que subsume em parte ao p. único do art. 116 do CTN.⁶⁹

Entrementes, no tocante, precisamente, ao conceito/caracterização da lei imperativa, referente ao artigo supra, para melhor elucidação, considera-se como aquela que ordena, ou exprime uma ordem, que governa, exerce-se tanto por proibição como por imposição. Isto é, a lei imperativa compreende tanto normas *proibitivas* (ordem de não fazer) como normas *impositivas* (ordem de fazer). O sentido literal permite a classificação da lei *imperativa* como *gênero*, do qual as normas ou as leis *proibitivas* ou *impositivas* seriam *espécies*.⁷⁰ Noutras palavras, toda norma proibitiva, por vedar certa conduta, é imperativa. Essa imperatividade liga-se a deflagração de efeitos jurídicos, independente da vontade do destinatário (como sucede na norma tributária de incidência).⁷¹

Assim, pelas lições de Moreira Alves, pode-se concluir que a caracterização da fraude à lei, desde a época do direito romano, precisa perpassar pela distinção entre interpretação literal - *verba legis* (palavras da lei) e interpretação lógica - *mens legis* (espírito das leis). Isto para o fito de assinalar que: quando o ato vai contra as palavras da lei e o espírito da lei, é ele *contra legem* (contrários à lei, violação direta a lei), e quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito da lei, o ato é de fraude à lei.⁷² Por isso, nos casos de fraude à lei, a conduta do agente não pretende violar a lei, tampouco, iludir a vítima. Da mesma forma, não confunde com a conduta *contra legem*, porque existe a intenção de atingir o ordenamento em seu conjunto ou a respectiva imperatividade e não violação direta ao preceito da lei.

Dessa forma, a fraude fiscal difere da fraude penal, se enquadra perfeitamente na fraude civil, e consiste na conduta do agente que viola diretamente uma norma correspondente ao direito de crédito do Fisco, escondendo ou impedindo

⁶⁹ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p. 262 e 270.

⁷⁰ Idem, p.256.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.244.

⁷² ALVES, José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12805>>. Acesso em 26 fevereiro de 2010.

o seu surgimento. Ou melhor, não configura uma violação frontal ao ordenamento, mas se evidencia em um procedimento sofisticado, pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador. Justamente, por inexistir o dolo específico de ludíbrio (fraude penal), não se impõe sanções pecuniárias aos contribuintes, simplesmente, determinam-se a cobrança do tributo e dos juros. A ressalva que se faz, ademais, é que, para os doutrinadores que legitimam a teoria da tipicidade fechada, legalidade estrita (aproximam a concepção de fraude à lei como fraude penal e não autenticam o uso da teoria da fraude civil no direito público), os atos fraudulentos (evasivos) devem ser combatidos pela prescrição do art. 149, VII, e art. 150, §4^{o73}, ambos do Código Tributário Nacional.

2.3.3. DISSIMULAÇÃO E SIMULAÇÃO:

Nos termos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, cabe à autoridade fazendária desconsiderar somente os atos/ negócios jurídicos *dissimulados* praticados pelo contribuinte. A respectiva acepção *-dissimulação-*, por derradeiro, conforme se apresenta no dicionário Aurélio, compõe-se de várias significações, senão vejamos:

1. Ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar;
2. Não dar a perceber, calar;
3. Fingir, simular;
4. Atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável;
5. Proceder com fingimento, hipocrisia;
6. Ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios;

⁷³ “**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) **§4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 730-731). (negrito nosso).

7. Ocultar-se, esconder-se.⁷⁴

Em virtude de a citada terminologia possuir ampla significação, não é difícil constatar que no seu “contexto” pode ser encoberto, de forma simplista, os conceitos de alguns institutos jurídicos, a saber: abuso de direito, fraude à lei e simulação. As diferenciações primordiais entre tais institutos, entretanto, é que são bem peculiares ao se pretender caracterizar o negócio dissimulado.

O abuso de direito e a fraude à lei como negócios dissimulatórios já foram bastante elucidado alhures. O primeiro é o exercício anormal do direito, com propósito de prejudicar alguém (ato/negócio que redundaria em hipótese de evasão fiscal), enquanto o segundo ocorre quando uma norma de cobertura dissimula a norma de incidência tributária (ato que viola indiretamente a lei).

Já a simulação como ato/negócio dissimulado reconhece-se a partir de três elementos essenciais abordados no art. 167, §1º, I a III, do Código Civil.⁷⁵ São eles: (i) divergência entre declaração e intenção (as partes não querem o negócio); (ii) acordo entre as partes envolvidas (se não, seria reserva mental); (iii) propósito de enganar terceiros (diferencia da intenção de causar dano).⁷⁶

Moreira Alves, nesse passo, destaca o negócio simulado como aquele que cria apenas uma aparência querida pelas partes. É uma aparência que se cria, ou com a finalidade de apenas criá-la, sem se querer ocultar algo que realmente se deseja, ou, então, se cria essa aparência para ocultar o que realmente se deseja. Daí ser a simulação absoluta ou relativa.⁷⁷

⁷⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio – século XXI*. Versão 3.0. São Paulo: Nova Fronteira, 1999, verbete dissimular.

⁷⁵ “**Art. 167.** É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir 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. (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Lívia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p.160).

⁷⁶ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p. 298-299.

⁷⁷ ALVES, José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12805>>. Acesso em 26 fevereiro de 2010.

O negócio simulado é, então, aquele que tem uma aparência contrária à lei, ou seja, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. E dá-se como: simulação absoluta (o negócio simulado aparenta um existência ilusória, pois não se deseja nem o negócio aparente, nem qualquer outro), ou simulação relativa (o negócio simulado aparenta ter determinada natureza ilusória, pois o negócio que realmente se deseja é diferente do negócio aparente).⁷⁸

Nas lições de Alberto Xavier, articula-se, além das existentes e diferentes simulações - relativa e absoluta -, a simulação de preço e a simulação por interposição, que são, para o jurista, “subespécies” da simulação relativa, conforme vejamos:

(...) na *simulação absoluta* aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na *simulação relativa*, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições.

(...)

Quer na simulação absoluta, quer na simulação relativa, o contrato simulado é um contrato nulo ou anulável, precisamente por não corresponder à vontade real das partes.

(...)

A simulação relativa pode ser total ou parcial: é *total* se o ato jurídico simulado e o dissimulado pertencem a tipos negociais distintos, como o mútuo e o depósito, a venda e a doação; é *parcial* se, muito embora o ato simulado e o dissimulado pertençam ao mesmo tipo negocial, divergem apenas num dos seus elementos, como é o caso clássico da *simulação de preço*. Tanto o contrato simulado como quanto o dissimulado têm natureza de compra e venda do mesmo objeto, ocorrendo a divergência apenas quanto ao preço declarado não correspondendo ao preço efetivamente pactuado entre as partes.

Compreende-se ainda na figura da simulação relativa o caso da simulação subjetiva ou interposição fictícia de pessoas, prevista no art. 102 do Código Civil, quando se refere aos atos jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem. (negrito nosso)⁷⁹

Consoante se pode verificar, diante de todo exposto, dissimulação (encobrir, ocultar, disfarçar, etc.) não se confunde com a simulação (fingir ou fazer aparecer

⁷⁸ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p. 298, 300-301.

⁷⁹ XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 53-55.

real o que não é). Simular seria, na verdade, a espécie do gênero dissimular.⁸⁰ O negócio simulado, por sua vez, é o caso de divergência entre a vontade (real) e a declaração (declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinado pelo objetivo de enganar terceiros.⁸¹ Pode ser, dessa forma, classificado em: simulação absoluta e relativa, sendo esta subdividida em simulação de preço ou por interposição fictícia de pessoa.

A simulação fiscal, nesse seara exibido, compreende o fenômeno que ocorre quando a finalidade das partes consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação. Tal fenômeno burlatório pode fazer-se incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária. E o parágrafo único do art. 116 do CTN veio, na verdade, descrever a amplitude desse fenômeno, referindo a “dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Referente à ocorrência do fato gerador do tributo, a simulação é necessariamente relativa, tendo em vista que a vontade real das partes é a realização do ato/negócio jurídico tipificado na lei como constitutivo da obrigação tributária. Assim sendo, para burlar o Fisco, os autores do negócio real se veem forçados a ocultá-lo sob as vestes de um negócio aparente, que não corresponde a

⁸⁰ Alberto Xavier, a contrario sensu de Marco Aurélio (situa em seu livro que: “(...) *no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular; mas também pode significar ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber, calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou designios; esconder-se. Estas últimas acepções do verbo dissimular são muito mais amplas do que a da simulação, máxime no seu sentido jurídico específico. Além disso, o ordenamento positivo brasileiro utiliza o verbo “dissimular” em sentido que não equivale a “simulação”. Veja-se, neste ponto, o artigo 1º da Lei federal nº 9.613/98 – Lei sobre Lavagem de Dinheiro – no qual a conduta criminosa é dissimular objetos, locais, origens etc., e não vontades ou motivos, como uma interpretação civilística que o termo poderia apontar”. Cf. GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 464-465), assevera que o termo dissimulação não abrange a simulação absoluta, em que não ocorre qualquer dissimulação, ocultação ou encobertamento, mas tão-somente a criação de uma aparência ilusória, à qual não subjaz realidade alguma. Trata-se de mero defeito técnico redacional do artigo 116 do CTN, pois não faz sentido dar a simulação absoluta os mesmos efeitos da simulação relativa. (Cf. XAVIER, Alberto, ob. cit., p.58). Semelhantemente aduz João Dácio, pois articula que o termo “dissimulação” possui duas significações, a primeira de fingir, esconder as verdadeiras intenções e a segunda é a simulação propriamente dita. De acordo com um sentido técnico-jurídico mais preciso, a dissimulação é o nome que também se atribui à “simulação relativa”, ou seja, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoa diversa das a quem realmente se conferem ou transmitem. (Cf. ROLIM, João Dácio, ob. cit., p. 134). Já consoante às lições de Marins, dissimulação é simulação e simulação não é elisão, sendo assim, o p. único do art. 116 do CTN não cuida de elisão, mas de simulação. (Cf. MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 58).*

⁸¹ XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 52.

sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador da lei tributária.⁸²

No tocante, precisamente, a base de cálculo do tributo, a simulação tanto pode ser relativa (a exemplo, veja a simulação do valor da operação tributável, pelo qual os simuladores ostentam um preço inferior àquele que efetivamente pretendem e que será efetivamente pago por meios ocultos) como absoluta (a realização de negócios aparentes com a finalidade de reduzir ou neutralizar a base de cálculo do tributo, criando uma obrigação aparente, à qual não subjaz nenhuma operação que seja realmente real).⁸³

Por último, concernente à dissimulação da “natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, deve ser interpretada em sentido amplo, de modo a abranger a ocorrência do fenômeno simulatório em qualquer elemento da obrigação, bem como, de modo a compreender que a expressão “natureza” abranja não apenas a sua qualificação jurídica, mas qualquer aspecto relevante de sua identidade.⁸⁴

Portanto, é de se depreender, em suma, que o termo “dissimulação” abrange o instituto da simulação, do abuso de direito e da fraude à lei. No entanto, cada qual possui sua caracterização individual. No caso da simulação, em especial, define-se como uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. A simulação fiscal é aquela que ocorre quando existe, por parte do contribuinte, a finalidade de prejudicar, enganar o Fisco, e pode se dar pela ocorrência do fato gerador do tributo, ou na natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

2.3.4. ABUSO DE FORMA:

⁸² XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 56.

⁸³ Idem, p. 57.

⁸⁴ Ibidem, p. 58.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, nomeado pela maioria como uma norma geral antielisão (vide tópico 2.2), objetiva conferir à fiscalização a faculdade de interpretar economicamente o fato gerador e desconsiderar o negócio praticado pelo contribuinte quando acarreta pretensão de abuso de forma jurídica.⁸⁵

O abuso de forma jurídica, ainda que sem referência literal na LC nº104/2001, constitui na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso. Isto é, usa-se uma figura atípica para ter um negócio vantajoso⁸⁶

Alberto Xavier ensina que o abuso de formas é como o fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente de “forma”), não para realizar sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos). É uma atipicidade, anormalidade do negócio empregado.⁸⁷

Luciano Amaro, nesse diapasão, aduz que se a forma utilizada for lícita, mesmo que o propósito seja de só obter vantagem tributária (descoincidindo com a teoria do *business purpose*), não há porque o Fisco desconsiderar a operação por abusividade (utilizar da integração analógica para dar ineficácia ao negócio) ou impor uma requalificação dos negócios.

Assim sedimenta, porque o fato de a escolha do contribuinte ser, unicamente, em realizar um caminho mais vantajoso tributariamente, não pode ser dado como ilícita, principalmente, se a operação é legal. Bem como não coaduna com a realidade brasileira, o Fisco impor que o contribuinte seja obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal.⁸⁸

Pelo mesmo raciocínio assevera João Bianco ao mencionar que o contribuinte possui ampla liberdade na contratação de operações, independentemente da

⁸⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p. 95.

⁸⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 224.

⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 92-93.

⁸⁸ AMARO, Luciano, ob. cit, p. 226.

motivação que tenha justificado a sua realização. O fato de a operação acarretar um benefício fiscal para o contribuinte não pode justificar, por si só, a sua desconsideração.⁸⁹

Logo, o que se pretende salientar é que muito se questiona acerca desse instituto ao ser destinado como critério para a desconsideração dos atos/ negócios, haja vista a existência do direito de liberdade de contratar e a inexistência de um rol taxativo dos negócios jurídicos viáveis. Isto é, não seria possível aferir em todos os casos o descompasso entre conteúdo e forma.

Noutras palavras, dá-se o problema de saber qual a forma normal/adequada, já que o direito, em essência, permite alternativas/opções para se efetuar um negócio jurídico de uma mesma realidade econômica. À avaliação da forma ser normal ou não, por sua vez, tende a ser muito subjetiva, pois enseja enormes margens a incertezas no campo tributário.

Marco Aurélio, nesse passo, tenta explicar que a desconformidade entre conteúdo e forma, significa que o negócio assim apresentado não corresponde àquele que a forma exhibe, mas outro negócio transvestido numa forma inadequada. A anormalidade da forma se desemboca ou no abuso de direito, ou na fraude à lei ou na simulação, senão vejamos, em suas próprias lições:

(...) Hoje existe até legislação regulando a figura. Aquilo que era anormal em determinado momento, tanto pode ser mero produto da criatividade da necessidade de buscar uma solução nova como pode ser uma distorção nociva.

Por isso, nesta vertente do exame do tema, a anormalidade da forma ou desemboca numa das três outras figuras (abuso de direito, fraude à lei e simulação) e, portanto, recusa-se tutela ao abuso de forma porque está sendo instrumento de fraude ou de simulação, ou mera anormalidade pode se demonstrar depois de certo tempo como solução brilhante.

Assim, o que contaminaria o negócio jurídico e, por decorrência, o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.

O abuso da forma, na realidade, surgiria como instrumento de uma das figuras anteriores (abuso de direito, fraude à lei e simulação). Desembocaria numa delas; visto o negócio da perspectiva da forma, esta é distorcida, mas visto da

⁸⁹ BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 153.

perspectiva da causa, trata-se de fraude à lei, simulação, etc.⁹⁰
(negrito nosso)

Enfim, o instituto do abuso de forma refere-se à utilização abusiva de formas jurídicas lícitas, com vistas à obtenção da redução do tributo a ser pago. Pode as escolhas das formas jurídicas se efetivarem sem restrições (não há taxatividade), embora há quem diga que a efetuação de qualquer forma adequada poderia ser contaminada, não pelo abuso em si, mas pelo desembocar em outras figuras, tais como simulação, fraude, etc. Por isso, que em todo caso concreto, deve-se fazer à avaliação da constatação dessa “irregularidade/ilegalidade”, ainda que seja muito subjetiva, para fins de evidenciar a ilicitude ou não.

2.3.5. NEGÓCIO INDIRETO:

O negócio jurídico indireto em sentido amplo pode ser caracterizado pelo negócio fiduciário e o negócio jurídico em sentido *strito sensu*. O primeiro consiste no contrato pelo qual alguém aliena a outrem um direito, mas com obrigação de que este só o exerça em vista de um determinado fim, que pode ser um fim de mandato (*fidúcia cum amico*) ou um fim de garantia (*fidúcia cum creditore*). O segundo consiste na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a sua referência ao caráter “indireto” ou oblíquo, anômalo ou inusual.⁹¹

O negócio jurídico fiduciário, portanto, é aquele caracterizado pela desproporção entre meio utilizado e o fim obtido, e a sua causa típica é a *confiança* do fiduciante e fiduciário. Compreende-se, na verdade, por uma combinação de negócios, onde se celebra um determinado negócio visado a determinado fim, e não ao fim típico a que era conduzido. E, exatamente, por corresponder a Teoria geral dos negócios jurídicos, pode se suceder por um contrato típico ou por livre

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 275.

⁹¹ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.59 e 61.

disposição das partes, por isso, seus múltiplos perfis (administração, mandato, e garantia).⁹²

O negócio jurídico indireto *strito sensu*, por seu turno, ocorre quando o negócio *típico* é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos ou problemas que enseja. Identifica-se como *indireto*, justamente, porque as partes adequam a vestimenta jurídica aos interesses envolvidos e a realidade fática que os cerca (inclusão de cláusulas no negócio típico, que “neutralizam” certos efeitos típicos ou, mesmo, alteração das cláusulas que compõem o seu modelo típico).⁹³

Na seara tributária, o negócio jurídico indireto, para Marco Aurélio, serve para obter um fim equivalente a outro negócio para qual a carga tributária seria mais elevada. Isto é, serve de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita.⁹⁴ Já para Alberto Xavier, o negócio indireto identifica-se quando preenchido (i) elemento objetivo - constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir (formas “anormais”), (ii) elemento subjetivo – dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo.⁹⁵

Nas palavras representativas de Ascarelli, o negócio jurídico indireto no Direito Fiscal/Tributário é sedimentado da seguinte forma:

(...) no campo do negócio indireto – (...) podia assumir relevância no Direito Fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. O resultado econômico ou empírico alcançado pelas partes é análogo ou praticamente equivalente ao que resultaria da adoção da forma negocial normalmente escolhida para o obter. Só que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indireto permite obter esse resultado análogo ou equivalente, sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio direto que economicamente lhe corresponde.⁹⁶

⁹² GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p.282 e 284.

⁹³ Idem, p.279-281.

⁹⁴ Ibidem, p.280.

⁹⁵ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.60.

⁹⁶ ASCARELLI. *Il negozio indireto*, in Studi in Tema di Contrati, Milão, 1952, p. 3, Apud XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 60.

Ainda, nessa esteira, convém ressaltar que, de acordo as lições de Marco Aurélio, existe o “adendo” de que quando o negócio jurídico típico efetuado pelas partes introduzem cláusulas que alteram/neutralizam os efeitos “normais” deste (porque prejudicavam a finalidade de buscar a menor carga tributária), passa respectivo negócio a ser atípico, não condizendo, por sua vez, mais com a caracterização do negócio jurídico indireto. Logo:

(...) Introduzir cláusulas que neutralizam certos efeitos típicos desmontam aquela hipótese como negócio indireto.

(...) só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei. A perquirição quanto à fraude à lei é pré-requisito da admissibilidade do negócio indireto e não o inverso. **Se estiver configurada a fraude à lei, o negócio celebrado estará contaminado por essa patologia, portanto, deverá ser tratada em função dela.**

O mesmo se diga em relação ao abuso de direito.

(...)

Em suma, **o negócio indireto em si mesmo considerado tanto pode desembocar numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí estará desprotegido pelo ordenamento, como poderá se dar sem que isto ocorra. Não é o simples fato de ser negócio indireto que protege ou não o contribuinte, é o caso concreto que vai determinar sua oponibilidade ou não ao Fisco.**⁹⁷ (negrito nosso).

O que se pretende asseverar, diante de todo o exposto, é que o negócio jurídico indireto caracteriza-se pela distinção entre o objetivo típico do negócio, em abstrato, e os eventuais objetivos ulteriores visados consensualmente por todas as partes, no caso concreto. A finalidade típica sempre subsiste, ainda que preterida pela finalidade ulterior das partes. Nos casos em que o negócio em fraude à lei, ou em abuso do direito, ou em simulação⁹⁸ se tornarem espécie do negócio indireto, porque incorreram em resultado proibido ou frustraram resultado obrigatório, serão caracterizados como ilícitos, evasivos e desconsiderados pelo Fisco, com fulcro no art. 116 do CTN.⁹⁹

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 281.

⁹⁸ João Bianco, em suas lições, expõe de forma clara as diferenças entre os institutos da simulação e do negócio indireto. No primeiro as partes desejam contratar um negócio, mas contratam outro (há dois negócios sendo ajustados, um aparente e ou outro real) No segundo há apenas um negócio sendo ajustado. (Cf. BIANCO, João Francisco, ob. cit., p. 149)

⁹⁹ YAMASHITA, Douglas, ob. cit., p.297.

2.3.6. PROPÓSITO NEGOCIAL (*BUSINESS PURPOSE*):

A teoria do *business purpose* (propósito negocial) é aplicada nos países anglo-saxônicos e “sedimentada” na jurisprudência brasileira¹⁰⁰. Possui como premissa, para sua caracterização, a existência de motivo extratributário (operações da empresa, por exemplo), além da mera elisão fiscal (redução da carga tributária através do planejamento tributário/elisão fiscal).

Noutras palavras, as operações do planejamento tributário que não apresentem a finalidade negocial (motivo empresarial, de mercado, econômico, enfim, um motivo real que não cria uma hipótese nova, mas busca na legislação a menor carga tributária possível) ensejará, na maioria dos casos, a caracterização de uma elisão abusiva, apta a ser desconsiderada.

No entanto, há quem mencione que sendo a finalidade, por exemplo, da atividade empresarial o lucro e o pagamento de tributo, necessariamente, um fator de diminuição desse lucro, a mera tentativa de pagar menos tributo, já constitui, por si só, um *business purpose*, um propósito negocial, apto, portanto, para vedar a desconsideração do negócio pelo Fisco.¹⁰¹

Outrossim, por ser a intenção e o objetivo desses atos/negócios jurídicos às claras - visam elidir a incidência do tributo -, não podem ser considerados dissimulados, encobertos, fingidos, ocultos. Logo, por tal motivo afastam a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, isto é, não podem ser desconsiderados pelo Fisco, porque não são dissimulados.¹⁰²

A desconsideração das aludidas operações, por sua vez, encerradas sem o propósito, só é viável, acaso o Fisco constate e comprove a ausência de causa real, bem como, inexista uma excludente a regra de desconsideração (há certos negócios

¹⁰⁰ Convém ressaltar que há doutrinadores, como João Bianco, informando que a aludida teoria, mesmo adaptada na jurisprudência brasileira, precisa de uma edição legislativa (para disciplinar o “instituto”). Pois, pelo próprio exame do direito comparado, inexoravelmente, pode-se verificar que a matéria ainda está em franca evolução, e as experiências legislativas se sucedem com resultados práticos variados. (Cf. BIANCO, João Francisco, ob. cit., p. 152.)

¹⁰¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p. 95.

¹⁰² BIANCO, João Francisco, ob. cit., p. 158.

em que mesmo havendo a intenção de redução de tributos, não podem ser desconsiderados, em virtude de suas permissões).¹⁰³

O reconhecimento, pelo Fisco, da constatação da existência (ou não) do propósito negocial entre as partes, pode consolidar, quando de sua decisão, certa subjetividade e dificuldade, senão vejamos as lições de Andrade Filho:

De qualquer sorte, o foco nas normas e nos motivos é problemático porque pode levar a um voluntarismo estéril, colocando “frente a frente” as razões dos contribuintes (que podem construir justificativas genéricas, mas de difícil constatação) e as razões do Fisco que acabará se imiscuindo no campo do mérito do ato ou negócio possível – a seu juízo – de desconsideração que pode ocorrer muito tempo após, sem considerar as condições fáticas e jurídicas presentes no momento da realização do ato. Os poucos critérios previstos na lei para guiar a ação dos contribuintes e dos agentes fiscais são por demais subjetivos. De fato, no que consiste a forma mais complexa ou mais onerosa?¹⁰⁴

Consoante noção cediça, registre que os poucos critérios legais utilizados para guiar as ações do contribuinte e do Fisco, já não mais existem (Medida Provisória 66/02). Ademais, o aludido encontro da “forma mais complexa e onerosa”, conceitos relativos, pode ensejar certa subjetividade, quando do juízo, pelo Fisco, da ponderação entre valores e interesses (presente na reciprocidade contratual – direitos e deveres dos contraentes), no tempo (os motivos e benefícios podem mudar – instabilidade do mercado).

Dessa forma, ante ao articulado, a teoria do propósito negocial deve pretender sinalizar a ocorrência da elisão abusiva, que se dá quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades, com fito de procurar, primordialmente, a obtenção de benefícios fiscais. Isto é, pretende demonstrar a prática de certos atos/negócios jurídicos, consagrados por meio de abuso de forma ou negócio jurídico indireto, sem propósito negocial, para, então, serem desconsiderados pelo Fisco, após exame individual/factual.

¹⁰³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Notas sobre o sentido e o alcance das Normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02*. IN: AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.). *Planejamento Tributário & Norma Geral Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p.37.

¹⁰⁴ Idem, p.38.

3. ASPECTOS INTERPRETATIVOS ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMBINADO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001

3.1. INTROITO:

Consiste a elisão fiscal, além da ideia de um direito de organização do contribuinte (concretizado pelo planejamento tributário, que condiz a utilização de recursos e expedientes válidos, antes da ocorrência do fato gerador, para a diminuição da carga tributária), em uma conduta que pode ser dada como lícita ou ilícita, não a depender da vontade do particular, mas, sim, se houve ou não a subsunção a uma hipótese normativa, e se construída em conceitos/tipos funcionais (materiais, pois abrange quaisquer hipóteses que levem ao resultado previsto) ou estruturais (formais, pois descrevem um conceito jurídico preciso; só admite o caso por ele qualificado).

As condutas elisivas ocorrem, geralmente, nos espaços deixados por *lacunas* do direito tributário (a norma tributária caracteriza por uma *implicação intensiva* entre hipótese e mandamento, de modo que um dever tributário surge se e somente ocorrido determinado pressuposto de fato) ou relaciona-se com hipóteses de incidências “estruturais” ou “jurídicas” (trata-se de um vínculo de *pressuposição*, em que, embora os efeitos sejam os previstos na norma tributária, o pressuposto de fato é integrado por um regime jurídico oriundo de outro ramo – artigo 109, do Código Tributário Nacional).¹⁰⁵

O reconhecimento da ausência das lacunas e pressuposição de normas não-tributárias para a qualificação dos pressupostos estruturais não exaure à análise relativa à elisão. A conduta elisiva, pois, não só corresponde à mera configuração do pressuposto negativo. Há agregação de um fator adicional. Embora não se realize o pressuposto de fato da norma, produz-se efeito econômico substancialmente

¹⁰⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 28-29.

equivalente ao daquele pressuposto. Ou seja, ainda que atingido resultado econômico similar, o particular deixa de realizar o pressuposto normativo, não faz surgir o dever tributário.¹⁰⁶

Essa circunstância coloca a elisão tributária em ponto de tensão entre o princípio da segurança jurídica (proteção dos critérios formais) e o da capacidade contributiva (aptidão do Estado gravar equitativamente todas as manifestações de capacidade econômica). Isto porque ao valer-se, o particular, de formas jurídicas anormais, atípicas ou insólitas como instrumento para o planejamento tributário, estaria fazendo com que a balança tendesse demais para a proteção da segurança jurídica (assim como a interpretação econômica do direito tributário faria a balança tender em sentido contrário).¹⁰⁷

Noutras palavras, a elisão tributária situando-se em um ponto de confronto entre noção de segurança jurídica, traduzida nas ideias de legalidade, tipicidade e igualdade (esta retratada pela concepção de capacidade contributiva), acaba por contribuir com uma discussão acerca da procedência e dos limites da norma/cláusula geral antielisão (parágrafo único do art.116 do CTN - visa dificultar os caminhos indiretos disponíveis para os particulares, ou, mesmo, para tornar fiscalmente ineficazes os atos elisivos abusivos, que são os destinados a dissimular a ocorrência do fato imponible).

A norma antielisão, para alguns, não tem amparo no direito brasileiro, porque o sistema tributário estabelece as precisas competências às pessoas políticas de conformidade com princípios e normas constitucionais. E outorga aos contribuintes o direito de exercer suas atividades segundo os modelos privados (autonomia de vontade), face o que pode decorrer a natural minoração ou eliminação do ônus tributário.¹⁰⁸ Já para outros, a norma antielisão é válida, pois, serve para atingir a elisão (planejamento) que frustra o alcance da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma

¹⁰⁶ Idem, p. 30.

¹⁰⁷ Ibidem, p.30 e 33.

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 168.

tributária deve dar proeminência à substância econômica do negócio e não a sua dimensão jurídica.¹⁰⁹

Logo, o que se pretende asseverar, na verdade, é que, a depender da caracterização e forma de sedimentação/consagração da citada norma antielisão no ordenamento jurídico brasileiro, a noção de propriedade econômica, a separação do Direito Tributário do Direito Privado, o emprego da analogia, a regra da substância sobre a forma, o *business purpose*, a visão do princípio da legalidade estrita, da tipicidade fechada, da capacidade contributiva, da isonomia, o emprego das lacunas do direito, seriam elementos utilizados para abordar respectiva norma ou como constitucional ou como inconstitucional, além de traçar os limites e alcance para determinar o planejamento tributário (as condutas) como (i) lícito e/ou (in) eficaz.

No intuito, dessa forma, de melhor elucidar acerca de tais posições interpretativas dicotômicas, será abordado em tópicos apartados, a seguir, a questão da (in) constitucionalidade da respectiva norma e quais são os limites impostos ao planejamento tributário (vulgo, elisão fiscal lícita), de modo a destrinchar os conceitos afetos, tais como: princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada, da capacidade contributiva, da isonomia, interpretação econômica, emprego da analogia e das lacunas do direito.

3.2. (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN, INTRODUIDO PELA LC Nº104/2001:

A introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, tem provocado entre os juristas, desde os debates em Audiência Pública nas Comissões de Constituição e Justiça até os dias atuais, uma verdadeira controvérsia/dicotomia quanto à constitucionalidade do citado dispositivo. Diversos são os argumentos principiológicos enunciados, seja a favor como contra a respectiva norma.

¹⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 20.

Justamente, por ser bastante essa citada controvérsia, no dia 18 de abril de 2001 foi ingressado no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, pela Confederação Nacional do Comércio, para pedir a inconstitucionalidade da LC nº 104/2001, já que esta supostamente afrontaria os princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada.

Note que a aludida Ação, de Relatoria da Ministra Carmem Lúcia, não foi julgada ainda. No entanto, o Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, já opinou pela improcedência do pedido formulado. Salientou como premissa, que o parágrafo único do art. 116 do CTN constitui norma antievasiva, por isso, deve-se pretender coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas.

Com vistas, por derradeiro, nesse diapasão, a saber se a premissa e fundamentação utilizada pelo aludido parecerista foi a mais plausível, será esmiuçado, a seguir, os alvires representativos de Marco Aurélio e Alberto Xavier (e seus “coadjuvantes”), com vistas a aferir as pontuações, pertinentes e atuais, acerca da (in) constitucionalidade da norma.

3.2.1. VISÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO:

Vale, inicialmente e respectivamente, colacionar as palavras de Marco Aurélio registradas na Audiência da Comissão de Constituição e Justiça, bem como as dispostas em seu livro, de forma mais amadurecida, acerca da compatibilidade da Lei Complementar nº104/2001. Assim, vejamos:

Então, o ponto, o cerne do debate é esse equilíbrio. Onde está o equilíbrio entre liberdade e autonomia? De minha parte, indo bem mais rápido na minha manifestação, não sou contra uma norma geral antielisão, mas não concordo com a proposta encaminhada, com a inclusão desse parágrafo único do art. 116. Sou contra essa proposta porque ela foi formulada dentro das normas gerais de Direito Tributário, portanto aplicável a todo e qualquer tributo, o que, a meu ver, também é um excesso. Por que aplicar norma geral a todos os tributos quando a experiência vivida é apenas em Imposto de Renda? As grandes discussões sobre abuso de direito, abuso de forma, planejamentos fiscais, são na área de Imposto de Renda e, por decorrência, contribuição social.

Então, em minha opinião, sou contra não por ser inconstitucional – a inconstitucionalidade é o último tema –, mas por enxergar no modelo da norma um modelo que privilegia um dos participantes do diálogo, que é o Fisco, dando-lhe poder unilateral de desconsiderar as respectivas operações. Ou seja, ele se torna juiz e executor ao mesmo tempo.¹¹⁰

Sobre o tema norma geral antielisão ou antiabuso, defendi a introdução de uma regra 1) restrita ao campo do imposto sobre a renda (não aplicável a todos os tributos); 2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; 3) que atribuisse competência a um órgão colegiado e não a uma “autoridade administrativa” (expressão que abrange um órgão unipessoal); 4) que disciplinasse um procedimento no âmbito da qual fosse instaurado um debate quanto às práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; 5) que alcançasse apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem; 6) em que tais práticas configurassem abuso ou fraude à lei; e 7) que, na sua aplicação concreta, o modelo comportasse exigência do tributo, sem aplicação de penalidades.¹¹¹ (negrito nosso)

Consoante se pode depreender, o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº104/2001 é compatível com a Carta Magna e aplicável na prática, mesmo sem natureza jurídica definida (se antielisão ou antiabuso) e procedimentos (lei ordinária) disciplinatórios editados. Impõe a autoridade fazendária, como órgão colegiado, desconsiderar as operações jurídicas eivadas com alguma patologia (abuso, fraude, simulação) ou que não possuam alguma razão extratributária (motivações comerciais, além da redução da carga tributária). Por último, frisa que deve o Fisco fazer prova de suas alegações, principalmente, quando se atente aos dois últimos motivos citados.

Informa também, respectivo jurista, que exatamente por inexistir objeções constitucionais, ao considerar que a União tem competência para editar lei complementar nessa matéria, a teor do art. 146, III, a e b, da Constituição Federal de 1988¹¹² e verificar que mencionado dispositivo situa-se no Capítulo “Do fato

¹¹⁰ Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à audiência pública na Comissão de Constituição e Justiça em 02.02.2000, p. 20 apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p. 93.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 453-454.

¹¹² “**Art. 146. Cabe à lei complementar:** I – dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – **estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;** c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades

Gerador” que integra o Título II do CTN, que trata da “Obrigação Tributária”, no bojo do Livro Segundo, dedicado às “Normas Gerais de Direito Tributário”, não se pode alegar inconstitucionalidade formal.¹¹³

Da mesma forma, entende não haver qualquer inconstitucionalidade material, porque as três grandes objeções levantadas contra o supracitado dispositivo – (i) agride a legalidade estrita, garantida no art. 150, I, da CF/88¹¹⁴; (ii) viola a tipicidade fechada corolário do princípio da legalidade estrita; (iii) instaura tributação por analogia e introduz a interpretação econômica do Direito Tributário brasileiro, de modo a violar os princípios da certeza e da segurança das relações jurídicas –, não mais coadunam com a percepção doutrinária e legal defendidas atualmente, bem como não afrontam a Constituição. Vejamos!

A agressão ao art. 150, I, da CF/88 (princípio da legalidade estrita), embasado na tese de impor a previsão e descrição em lei de todo o fato jurídico tributável e suas características essenciais, não mais persiste. Pois, hodiernamente, embora todo fato tenha de ser previsto em lei, a determinação das características necessárias a serem consideradas abrangidas pela previsão legal (legalidade de fins e/ou de meios) possui definição diferenciada da visão clássica. O que se exige, conforme jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (exemplo, RE nº 343.446, DJ de 04.04.2003, Rel. Min. Carlos Velloso) é uma *legalidade suficiente* e não de uma legalidade “estrita”.¹¹⁵

Ademais, a legalidade vista na concepção clássica, encontra dificuldade para resolver certos problemas práticos e complexos sob a perspectiva do tempo. Como exemplo, suponha que em um momento nº1, os fatos ocorridos foram todos previstos pela norma no determinado momento (o legislador esgotou sua competência constitucional), e que em um momento nº2, os fatos cresceram e a

cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52). (negrito nosso).

¹¹³ Idem, p. 455.

¹¹⁴ “**Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir tributo sem lei que o estabeleça; (...)**” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 53). (negrito nosso).

¹¹⁵ Ibidem, p.136-140.

mesma norma prevista não compreende mais todos esses detalhes. Na visão da legalidade clássica existiria a necessidade de edição de uma lei nova contendo tais detalhes novos, esquivando-se da possível indagação/problema que surgiria quanto à competência, senão vejamos:

Se, no momento nº1, a competência tinha amplitude “X” e a lei foi feita exatamente nessa dimensão, a competência foi esgotada (exercida plenamente); se, no momento nº2 os fatos cresceram e for preciso editar uma lei nova para preencher a parte não alcançada, isto só pode ocorrer se houver competência constitucional para editar essa nova lei. **Então a competência constitucional teria aumentado pelo fato novo? Como superar esta perplexidade?**¹¹⁶ (negrito nosso).

Referente à tipicidade tratada como corolário da legalidade estrita, correspondente a um modelo que abrange a indicação ou descrição de uma parcela da realidade. Isto é, descreve condutas (pessoas, objetos), que implicam a definição de certos *standards* a partir da realidade, pode acarretar sérias objeções atuais. Operacionalmente, pois, é inviável pretender que a lei discrimine pormenorizadamente todos os detalhes individuais das condutas. Igualmente, é certo que a velocidade da mudança da realidade é vertiginosamente maior que a velocidade de produção de normas.¹¹⁷

Sendo assim, embora o conceito seja óbvio, tratando-se de disciplinar a conduta e captar certa parcela da realidade, a lei deve definir o objetivo e o resultado (autorizar as condutas pertinentes que sejam os meios adequados para atingi-lo, segundo o parâmetro da razoabilidade, da proporcionalidade e devido processo legal material), de maneira a criar modelos abstratos, para que este modelo possa ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada (tipo fechado). Noutras palavras:

Vivemos sempre num pêndulo. Uma disciplina fundamentalmente condicional leva a estagnação e ao imobilismo, pois só aqueles fatos exatamente previstos gerarão determinadas consequências, portanto, se os fatos mudarem e a lei não mudar, nada muda. Isto pode levar ao extremo do imobilismo. Por outro lado, a regulação finalística, se não for acompanhada de mecanismos eficientes de controle, pode levar à arbitrariedade do tipo “faça o que quiser” pela simples invocação de determinado objetivo. (...)

¹¹⁶ Ibidem, p. 140.

¹¹⁷ Ibidem, p.140-141.

A competência finalística só legitima o meio que for necessário para atingir aquele fim; só legitima o meio que seja proporcional e pertinente àquele fim. Deve resultar demonstrado que: 1) este é o meio que leva àquele fim, há uma relação de *necessidade*; 2) este é o meio que se apresenta como *proporcional* àquele fim (proibido o excesso); 3) este é o meio *adequado* para atingir o fim. (...)

Na medida em que a discriminação de competência não é mais apenas condicional, mas também finalística, isto traz importante reflexo no tema tipicidade. De fato, é preciso repensar a tipicidade, de modo a incluir neste conceito também a previsão da finalidade e identificar as relações que se instaurem entre meios (fatos) e fim.¹¹⁸

Já no que tange a analogia, a alegação de determinados juristas dispendo que o dispositivo supracitado estaria autorizando aplicação analógica, para fins de identificação da ocorrência do fato gerador, que implica admitir cobrança de tributo não previsto em lei, não pode ter procedência. Isto porque a LC nº104/2001 não alterou em nada o artigo 108, §1º, do CTN¹¹⁹, bem como a aplicação da lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado, não faz uso da extensão analógica, senão vejamos:

(...) na analogia, à falta de uma lei para regular determinado fato busca-se outra lei. Para que isto possa ser feito, deve existir compatibilidade entre a situação prevista e a lei buscada por analogia. Deve existir um critério de relevante para ser invocada. (...) Exatamente porque, na analogia, não há apenas aplicação da lei, existindo um momento até certo ponto subjetivo ou axiológico, consistente na avaliação da relevância, é que o artigo 108, §1º, do CTN, não admite tributação com base em analogia. Neste passo, é importante distinguir interpretação extensiva e analogia. (...)

Na interpretação extensiva, o intérprete identifica o núcleo do preceito e aplica a regra que sempre estiver perante ele. “Estende”, por interpretação, para uma hipótese que não estava *nominalmente* indicada na regra existente. A hipótese apenas não estava nominalmente prevista, mas estava contemplado o respectivo núcleo (seu gênero). Daí a interpretação extensiva não violar o princípio da legalidade em matéria tributária, nem ferir as regras do artigo 97, I e III do CTN que vedam a criação e a exigência de tributo sem lei e o seu artigo 108, §1º que veda a utilização da analogia.

¹¹⁸ Ibidem, p.141, 143-146 e 148.

¹¹⁹ **“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 do pagamento de tributo devido. (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 727). (negrito nosso).**

Por outro lado, (...) num raciocínio analógico, o caso concreto não se inclui na previsão abstrata do tipo, mas comunga de certa característica que o tipo possui a qual, a relevância, justificaria a aplicação ao caso da mesma regra pertinente. (...)

(...) Se a lei prevê como fato gerador o fato “A”, não cabe utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato “B”. Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de “B”, então cabe desconsideração para assegurar que a lei incida sobre o fato “A”. Este é o sentido do parágrafo único ora comentado.¹²⁰

Por último, no tocante a interpretação econômica, em que maior parte da doutrina exclui qualquer consideração econômica no momento da interpretação da norma e dos fatos submetidos à lei tributária, cumpre destacar, desde já, que o supracitado jurista não a defende, apoiando apenas a consideração econômica. Esta se dá partindo da lei para construir o conceito legal e, então, saber qual o tipo previsto na lei (isto é, vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando o aspecto econômico, para, assim, voltar-se a lei, de modo a enquadrá-lo ou não). Enquanto aquela, primeiro verifica-se o perfil econômico do fato, que tipo de riqueza é (gerada, transferida, poupada, etc), para, posterior procura da lei de incidência.¹²¹

O processo de interpretação da lei e construção do conceito de fato não deve confundir-se, dessa forma, com a denominada interpretação extensiva (tenta-se saber o que é aquele fato), tampouco com a interpretação econômica (não inicia no fato, mas na lei, e o fator econômico só é relevante ao lado dos outros), deve usar a consideração econômica (se serve da variável econômica, deixando em segundo plano a vontade pura – “as coisas são aquilo que queremos e não fazemos”). Porque, ao se examinar o caso concreto, para constatar que naquele “fazer” há um “querer”, a reunião destes ingredientes permite a conclusão do que “é”, para fins de enquadramento no tipo legal, ou seja, não é o “jogo” do que “quero”, portanto, “é”, mas, sim, de que alguém “fez” algo, e em função do que fez, sabe-se a natureza daquela operação jurídica.¹²²

¹²⁰ Ibidem, p.153-154 e 463-464.

¹²¹ Ibidem, p.163-164.

¹²² Ibidem, p. 164-165.

3.2.2. VISÃO DE ALBERTO XAVIER E “COADJUVANTES”:

Na Audiência da Comissão de Constituição e Justiça, Alberto Xavier deixou registrada a seguinte pontuação acerca da procedência da LC nº104/2001 no ordenamento jurídico vigente, vejamos:

É realmente inconcebível, essa cláusula é a negação do princípio da legalidade da tributação, da mesma forma como, no Direito Criminal, seria inviável alguém ser punido pela aplicação analógica do Código Penal. Isso só aconteceu em dois regimes em que foi permitida a analogia em Direito Criminal: no Regime Nacional Socialista e no Código Penal Soviético. Só conheço essas duas experiências. No Direito Tributário, o caso é exatamente idêntico. A doutrina fala de *nullum tributum sine lege*, da mesma forma que *nullum crimen sine lege*. Todas essas cláusulas não passam de um expediente de aplicação analógica que é a destruição da segurança jurídica. Duvido que haja, no mundo moderno dos negócios, que são operações extremamente sofisticadas, que envolvem instrumentos financeiros complexos, uma operação que não tente alguém de menos boa-fé dizer: ‘isso foi feito com a finalidade de dissimular’. Deixamos de ter qualquer garantia, qualquer segurança. Trata-se de um dispositivo espúrio, incompatível com o princípio da legalidade e incompatível com o próprio Código Tributário Nacional, que proíbe a analogia. Então, também se trata de uma matéria contra a qual devemos estar extremamente prevenidos.¹²³

Segundo explanação ilustrada, ficou assentado que, assim como acontece no Direito Penal, o Direito Tributário necessita literalmente para ser justo/preciso, seguir determinados preceitos, a saber: princípio da legalidade estrita (artigo 150, I, da Constituição Federal combinado com o artigo 97, I e III, do Código Tributário Nacional), princípio da tipicidade fechada (corolário do princípio da legalidade) e a vedação ao emprego da analogia (artigo 108, §1º, do Código Tributário Nacional).

Isto quer dizer que em nosso sistema jurídico temos o princípio da legalidade (exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária) a exigir tipos tributários, tal como no direito penal (existem os tipos penais). Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é a esta diretamente

¹²³ Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à audiência pública na Comissão de Constituição e Justiça em 02.02.2000, p. 16 apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 92.

proporcional (quanto maior a precisão dos tipos, menor a incerteza e viabilidade de arbitrariedade pelo intérprete da lei).¹²⁴

Assim, a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade (fixa a medida da obrigação tributária e seus fatores) é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas.¹²⁵

O artigo 116 do CTN, nessa linha de raciocínio, veio ferir frontalmente o princípio da legalidade, que é cláusula pétrea, bem como o princípio da tipicidade fechada, tendo em vista que a aludida cláusula foi dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas.¹²⁶ Ou seja, nas lições de Ives Gandra:

(...) o referido dispositivo, assim redigido (...) despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e a 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 da 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 obter mais tributo, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência.¹²⁷

Alberto Xavier, nesse diapasão, igualmente centrou-se a demonstrar a ululante incompatibilidade do citado dispositivo em relação à Carta Magna,

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN.* . IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo: Dialética, 2001, p. 111.

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro.* IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo: Dialética, 2001, p. 123.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 108.

¹²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, ob. cit., p. 124-125.

dedicando um capítulo a parte de seu livro, a evidenciar, basicamente: a) a inexistência de limitações constitucionais aos direitos e garantias individuais da legalidade da tributação; b) inafastabilidade da “regra” da tipicidade pelo “princípio” da capacidade contributiva (será explicada em tópico posterior); c) incompatibilidade da aplicação analógica com o princípio da tipicidade.

Ensinou, desde cedo, que o princípio da legalidade e tipicidade constituem garantias, que tem por objeto proteger o direito de propriedade e de liberdade econômica do homem (inclui-se a liberdade de contratar), não podendo o Estado proibir, agredir respectiva liberdade, correspondente a um direito subjetivo (seu conteúdo é um ato negativo). Isto porque, tais preceitos flagram-se na Constituição (legalidade e a liberdade) como restrições intrínsecas e imediatas, prescindindo em absoluto de qualquer interferência da lei infraconstitucional, seja para concretizar, regular e até restringir.¹²⁸

Noutras palavras, a liberdade econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na “livre iniciativa” (tem como corolário a liberdade de contratar e o exercício dos direitos civis mediante livre utilização dos institutos e formas de direito privado), não pode sofrer limitações, pois está prevista no Capítulo da Ordem Econômica (artigo 170, da CF), que possui um enquadramento sistemático (não deixou ao legislador ampla escolha nos critérios para adoção de leis restritivas desta liberdade) e exaustivo. Por isso:

(...) as gravíssimas restrições introduzidas por cláusula antielisiva à liberdade de contratar, ou seja, de exercício dos direitos civis por que se traduzem as liberdades econômicas, não têm nenhum outro fundamento que não seja uma *estrita motivação fiscal*. (...)

O fundamento das restrições em causa é exclusivamente arrecadatório, e as considerações fiscais estão de todo em todo ausentes da lista de valores à luz dos quais a Constituição permitiu, à título excepcional, restrições à liberdade econômica.¹²⁹

A cláusula antielisiva, por derradeiro, adentrou-se na seara da “reserva absoluta de Constituição”, que representa um limite material absoluto ao poder constituinte derivado, de modo que a sua preterição torna inconstitucional edição de

¹²⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117.

¹²⁹ XAVIER, Alberto, ob. cit., p. 119-121.

norma superveniente, objeto de emenda, por contrariar “normas superconstitucionais”. Isto é, a partir deste corolário (vedação de outras fontes de produção jurídica – leis constitucionais supervenientes -, sedimentada em razão da “auto-reserva” do Poder Constituinte Originário), é possível evidenciar a inconstitucionalidade da norma (lei complementar n. 104/2001) que introduziu a cláusula antielisiva permissiva de aplicação analógica, medularmente incompatível com os princípios da legalidade e tipicidade.¹³⁰

Repare, nesse sentido, que a analogia, no direito, deve consagrar-se a partir de três pressupostos de validade: (i) existência de lacuna; (ii) a similitude dos casos ou identidade de razão de decidir; (iii) inexistência de vontade contrária do ordenamento jurídico. Através destes três pressupostos, o sistema jurídico pode ser visto sob dois dogmas opostos. O primeiro referente à teoria da plenitude, que incorre no caráter “fechado” do sistema (opera de modo gradual e caso a caso, por obra do juiz, e não em função de uma norma geral preexistente, capaz de, em abstrato e de modo predeterminado, dar solução ao universo de situações fáticas), já o segundo referente àqueles que não aceitam aludida teoria, porque admitem um sistema “aberto” (o raciocínio analógico é casuístico: visa à decisão de um caso concreto que deve ser resolvido, não por via da revelação de uma norma preexistente, ou de criação de uma fonte de direito, mas por ‘máxima de decisão’).¹³¹

Como a cláusula geral antielisiva visa dar armas ao Fisco para limitar a elisão, atingindo a liberdade econômica do contribuinte, com base no prejuízo à arrecadação tributária e/ou violação ao princípio da capacidade contributiva (será explicado em tópico posterior), acaba (o Fisco) fazendo uso da inferência analógica do sistema aberto (contrária à inferência indutiva amplificante - vai do particular para o geral), que conduz a uma conclusão singular e não universal (vai do particular para o particular). Por isso, deixa, em razão desta analogia, de criar uma regra geral, uma fonte de direito, perturbando o campo da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade e da separação dos poderes.¹³²

¹³⁰ Idem, p. 112, 117-118.

¹³¹ Ibidem, p. 139 e 140-141.

¹³² Ibidem, p. 141.

Ou melhor, pelos próprios conceitos de taxatividade e de “*numerus clausus*”, inerente à ideia de tipicidade, são incompatíveis com a existência de lacunas e sua integração analógica, pois foram adotados como regras constitucionais precisamente para vedar a possibilidade da analogia, vedação esta que resulta de constatação de que a analogia não é fenômeno meramente interpretativo, mas “criativo” (ainda que de modo vinculado, complementar ou derivado) e que a “criatividade” do aplicador do Direito é incompatível com as exigências estritas da separação dos poderes (reserva absoluta da lei) e da segurança jurídica (previsibilidade, proteção de confiança).¹³³

Por isso, do próprio caráter “fechado” e “completo” do tipo legal tributário, resulta que qualquer característica de uma situação fática que conduz a que ela não se subsuma perfeitamente ao modelo típico, torna-a *absolutamente diversa* do fato típico e não *relativa* ou *parcialmente diversa*, como sucede nas situações semelhantes. Assim, um fato extratípico não é por definição, “semelhante” ou “análogo”, porque o tipo legal, sendo completo e fechado, não é suscetível de comparação. A construção da ordem tributária por via de “tipos” nominados que constituem um “catálogo fechado” revela que o Direito tributário não subjaz uma vontade de regulamentação totalizadora, como se existisse uma “plenitude de ordenamento tributário”.¹³⁴

Dessa forma, em virtude da cláusula antielisiva consagrar-se num sistema de caráter “aberto”, que se utiliza da inferência analógica, vedada pelo Direito Tributário no art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional, porque viola os princípios da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica, da separação dos poderes, é ela incompatível, materialmente, com a Constituição.

3.3. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR Nº104/2001:

¹³³ Ibidem, p.146-147.

¹³⁴ Ibidem, p.147-149.

O instrumento dado ao contribuinte para auxiliar a sustentabilidade dos negócios jurídicos empresariais, em um mundo global, capitalista, concorrencial, é o chamado planejamento tributário.

O planejamento tributário se sedimenta no direito de auto-organização do contribuinte para que, nos limites da licitude e das lacunas do Direito, possa gerir as suas atividades, de modo a minorar a carga de tributos.

Nesse processo de escolha (auto-organização) de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não incidência, e/ou em negócios jurídicos mais favoráveis por negócio indireto¹³⁵, para redução de tributos, há uma limitação.

O limite dado ao direito de auto-organização se encontra, por sua vez, na validade dos negócios jurídicos praticados ou pretendidos, previsto no art. 104, I a III, do Código Civil¹³⁶, além do respeito aos princípios constitucionais.

Os princípios constitucionais que servem de amparo à validade dos negócios praticados são: legalidade estrita, tipicidade fechada, segurança jurídica, separação dos poderes, capacidade contributiva e igualdade.

Registre-se que tais princípios são segmentados a partir dos distintos alvitre dos juristas, quanto ao aspecto da liberdade de auto-organização no planejamento tributário combinado com o artigo 116 do CTN.

Há aqueles que defendem a predominância da liberdade negocial, desde que esta não resvale em qualquer patologia/ilicitude. E há aqueles que defendem a citada liberdade, desde que temperada com a solidariedade social.

¹³⁵ Vale ressaltar, conforme elucidado em capítulo anterior (vide tópico 2.3.5), que, para o jurista Marco Aurélio Greco e outros, o negócio jurídico indireto é considerado como uma patologia, isto é, vai defronte à legalidade/licitude. Por isso, não podem servir de operação jurídica válida para fundamentar um planejamento tributário. Embora, registre que, se na análise factual/concreta, não se evidenciar qualquer desproporção (meio e fim), pode o negócio jurídico indireto ser considerado válido.

¹³⁶ “**Art.104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei.**” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156). (negrito nosso).

A solidariedade social é embasada pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, enquanto a predominância da liberdade (elisão fiscal lícita) é embasada pelos princípios da legalidade, tipicidade e segurança.

Com efeito, a pergunta que se pretende responder é: pode o Fisco intervir na elisão fiscal lícita, sob o fundamento do esvaziamento da capacidade contributiva? Ou não pode intervir, por que a liberdade negocial do contribuinte não pode ser limitada, ainda mais, se o plano (operação jurídica) for lícito?

Logo, com fito de destacar as nuances da cada alvitre, de modo a demonstrar os critérios/argumentos limites do planejamento tributário e da norma antielisão (desconsideração de atos/negócios provenientes do planejamento tributário), segundo o ordenamento jurídico vigente, será, a seguir, abordado as visões representativas de Marco Aurélio (defende a tese da limitação ao direito de auto-organização, por força dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária) e Alberto Xavier (defende a tese de que o direito de auto-organização não pode ser limitado, por força dos princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada, da segurança jurídica e da separação dos poderes).

3.3.1. POSIÇÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO (PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE):

Marco Aurélio, em suas lições, enuncia desde há algum tempo que, por vivermos em um Estado Democrático de Direito, sedimentado a viabilizar a solidariedade social (elemento necessário para se construir uma sociedade justa) em contraponto a liberdade pura e de caráter individualista, os limites do planejamento tributário, do direito de liberdade de auto-organização do contribuinte somente poderia se fixar/coadunar em respeito, preferencial, ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da igualdade tributária.

A capacidade contributiva, nessa vereda, corresponde a um verdadeiro “princípio” informador do sistema tributário como um todo. Impõe-se como diretriz positiva da sua conformação. E por dizer respeito à composição estrutural do

sistema, sua aplicação deve dar-se antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária (tratamento igual, retratado no dimensionamento do tributo, segundo a capacidade contributiva de cada cidadão) que, aliás, se apresenta como “limitação” (previsão de caráter negativo) ao poder de tributar (artigo 150, II, da Constituição Federal).¹³⁷

Noutras palavras, a capacidade contributiva consagra-se como um vetor axiológico do ordenamento jurídico e, por consequência, configura-se como critério *positivo* informador da estrutura do ordenamento constitucional tributário e da legislação infraconstitucional. Não se inclui na Constituição Federal de 1988 entre as categorias limitantes (restrições), mas, sim, dentre os princípios gerais (diretrizes positivas), ao lado da identidade das espécies tributárias, da função estruturante das normas gerais e da neutralidade concorrencial da tributação (Emenda Constitucional nº42/2003).¹³⁸

Por ser a capacidade contributiva, enfim, identificada nos eventos - pressuposto de fato (realidade econômica ou jurídica, aptidões de as pessoas poderem contribuir) e atuação do mercado (participação das pessoas no processo econômico, gerador de lucros), um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário, a sua concepção/função é direcionada não a limitar (como o princípio da legalidade o faz), mas a sintonizar a construção de uma sociedade livre, justa, e solidária (art. 3º, I, da CF/88). Isto é, consiste na ideia de igualdade e justiça no campo da tributação e não como condicionante da ação do Fisco (princípio da legalidade).¹³⁹

Note-se, assim, que a capacidade contributiva, evidentemente, possui eficácia positiva, por visar assegurar os direitos individuais e coletivos, de modo a impor ao Estado o papel de instrumento da construção dessa realidade igualitária e justa. O §1º do artigo 145 da CF/88¹⁴⁰ deve, dessa forma, espalhar-se por todo o

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio, ob. cit., p. 318.

¹³⁸ Idem, p.325.

¹³⁹ Ibidem, p.326-327.

¹⁴⁰ “**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) **§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitado os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.** (...) (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos;

ordenamento tributário e atuar como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das leis tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.¹⁴¹

Ao interprete e aplicador do direito tributário cabe, pois, não só observar a lei isoladamente, mas, também, alcançar a manifestação da capacidade contributiva. Ou seja, não basta apenas detectar os elementos que estão integrados dentro do perfil formal (reduzir-se à lei), deve-se examinar o ordenamento positivo e a realidade concreta irrigados com a ideia de capacidade contributiva (é preciso atingir uma determinada parcela da riqueza privada). Por isso, as assertivas - “tributos” e “lei sobre tributos” – que são realidades distintas, podem surtir efeito no princípio da isonomia.¹⁴²

Os efeitos (violações) ao princípio da isonomia que podem vir a decorrer se direcionam em saber se a legalidade estrita, tipicidade fechada a que se submete a tributação, significa que todos os fatos que ensejam incidência fiscal devem estar “expressa e literalmente” previstos ou a legalidade estaria atendida pelo fato de estar apenas “prevista”. Marco Aurélio elucida:

A isonomia não é uma singela referência retórica nem mera recomendação. A jurisprudência tem caminhado no sentido de detectar e recompor as discriminações e desigualações feitas pela lei. (...)

(...) viola a isonomia não apenas onerar quem não manifeste capacidade contributiva, como também não onerar quem a manifeste. (...)

Quebra-se a isonomia – por haver tratamento desigual – tanto quando o imposto é exigido quando não existe ou de quem não manifesta capacidade contributiva, como quando não se exige quando ela existe e alguém manifesta. Quebra-se a isonomia, porque desta perspectiva ou todos pagam ou ninguém paga.

(...)

Por isso, não consigo aceitar fiscalizações que alcançam apenas um contribuinte; ou é alcançado todo o segmento e colocam-se todos os competidores no mesmo patamar ou ninguém pode ser onerado porque a pior situação é aquela em que dois competidores fizeram seu planejamento tributário, um foi questionado pelo Fisco e outro não. **É fundamental que todos fiquem na mesma situação**

CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52). (negrito nosso).

¹⁴¹ Ibidem, p. 330 e 332.

¹⁴² Ibidem, p.329 e 336.

perante o Fisco; caso assim não for, além de ter sido usada a lei tributária para obter vantagem, a própria aplicação da lei tributária acabará sendo instrumento para acentuar ainda mais a distorção, porque o contribuinte que fez o planejamento e não for questionado terá uma dupla vantagem: a vantagem fiscal por ter feito o planejamento e a vantagem concorrencial por se encontrar em situação melhor do que a do seu concorrente que foi questionado.¹⁴³ (negrito nosso)

É de se depreender, dessarte, que os limites do direito de auto-organização, manifestado pelo planejamento tributário, se esbarra no princípio da capacidade contributiva e isonomia. Isto porque a capacidade contributiva, por possuir eficácia positiva, declina-se a garantir a consagração dos objetivos previstos no art. 3º, I, da CF (construção de uma sociedade solidária, justa e igualitária). Logo, qualquer operação jurídica efetuada pelo contribuinte (inserida dentro da sua liberdade de auto-organização), ainda que lícita, mas que afeta a arrecadação fiscal (a aquisição de recursos à construção dessa sociedade pela solidariedade social), é oponível ao Fisco, não pode ser legítima. Pois, é fundamental que todos fiquem na mesma situação perante o Fisco (os fins e os motivos no planejamento não podem esvaziar a capacidade contributiva), de modo que o Fisco não pode considerar um planejamento em dada circunstância/momento e desconsiderar outro planejamento, exatamente, igual, em outro dado momento/circunstância.

3.3.2. POSIÇÃO DE ALBERTO XAVIER (PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA, TIPICIDADE FECHADA, SEGURANÇA JURÍDICA E SEPARAÇÃO DOS PODERES):

Alberto Xavier, em consideração a citada tese de Marco Aurélio, expôs que o jurista teve uma audaciosa originalidade ao abordar o princípio da capacidade contributiva com eficácia positiva. Pois, a solidariedade social (compartilhamento das despesas), fundamento do respectivo princípio, não teria, face à Constituição Federal, força cogente bastante para restringir as garantias e os direitos individuais, como o princípio da tipicidade fechada (corolário da legalidade estrita) e a liberdade

¹⁴³ Ibidem, p.337-338.

individual de contratar (consagrada no direito de auto-organização do contribuinte).¹⁴⁴

O princípio da tipicidade fechada, como se sabe, é corolário do princípio da legalidade estrita, em razão de, na tributação, a lei revestir-se de especiais características, figurando-se como verdadeira “lei qualificada” (fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independente da valoração pessoal), que acaba, conseqüentemente, exprimindo as ideias reveladoras dos princípios: da seleção, do *numerus clausus* e do exclusivismo.¹⁴⁵

O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis (há uma seleção do legislador das realidades que pretende tributar). O princípio do *numerus clausus* significa que o fato tributário é fato típico que, para ver produzidos seus efeitos, impõe uma correspondência em todos os elementos do tipo abstrato descrito em lei (ocorrência da subsunção). Por fim, o princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só necessária como suficiente à tributação (artigo 114, do Código Tributário Nacional¹⁴⁶).¹⁴⁷

Disso se depreende que o princípio da tipicidade fechada é aquele que pretende exigir que todos os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formação legal, que o órgão de aplicação do direito (Fisco, no caso) não possa vir introduzir critérios subjetivos de apreciação na aplicação concreta, em virtude da segurança jurídica dos cidadãos (capacidade objetiva dos seus deveres e direitos tributários), e, por conseguinte, da separação dos poderes.¹⁴⁸ Além disso, infere-se que a tipicidade fechada está consagrada na

¹⁴⁴ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.125

¹⁴⁵ Idem, p.17-18.

¹⁴⁶ “**Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.**” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Lívia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 727). (negrito nosso).

¹⁴⁷ Ibidem, p.18-19.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 19.

alínea a do inciso III do art. 146 em todos os seus corolários/missões, senão vejamos:

(...) proibição de cláusula geral, pois os tributos discriminados na Constituição “selecionaram” casuisticamente determinadas manifestações de capacidade contributiva; “*numerus clausus*”, pois o catálogo dos tributos existentes é apenas o constante da “discriminação” (para usar o termo do próprio art. 146) operada pela Constituição, com exceção dos impostos de competência residual da União; e “determinação”, pois devem ser formulados por conceitos determinados os elementos essenciais do tributo. (...)

A missão da lei complementar, nos termos da alínea a do inciso III do art. 146 consiste na *definição* dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. “Definir” significa determinar a extensão e os limites de um conceito, enunciando de modo preciso os seus atributos essenciais e específicos. A “definição” da lei complementar é, pois uma função estritamente interpretativa do núcleo essencial do conceito constitucional, de modo a torná-lo *determinado*.¹⁴⁹

Consoante noção cediça, imprescindível salientar que, se o núcleo essencial da função legislativa é a “criação de Direito” (pode ser *originária* e derivada, esta se dá por delegação de competência), a essência do princípio da tipicidade é garantir a separação dos poderes, vedando a inversão de competências, que ocorreria através das “normas de delegação” (normas que possuem um grau de abrangência e abstração ampla – cláusula geral), que, por técnicas legislativas ou meios indiretos ou oblíquos, dariam ao Administrador e ao juiz uma maneira de substituírem-se ao legislador, fixando, de modo inovador e criativo regras jurídicas para o caso concreto (em função da distância que separa as características do caso concreto do alto grau de abstração e generalidade da norma a aplicar).¹⁵⁰

Nesse sentido, vale registrar, inclusive, que entre a atividade criativa e a interpretativa do aplicador do direito há uma diferenciação. Não se pode falar em “abuso de interpretação” de conceitos abertos e indeterminados suscetíveis de sanções por norma antielisiva, já que a interpretação não é um direito subjetivo que possa ser exercido em termos abusivos, correspondendo, na verdade, em atividade intelectual necessária para definição e contorno de um direito, e que pode ser verdadeira ou falsa. Se a interpretação é equivocada/incorrecta, o contribuinte não conseguiu situar-se para além do tipo legal, caso contrário (sendo correta), o

¹⁴⁹ Ibidem, p.22-23.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 27 -29.

negócio jurídico praticado é extratípico e insuscetível de tributação por analogia.¹⁵¹
Melhor explicando:

A interpretação dos atos jurídicos é tarefa similar à interpretação das leis, distinguindo-se por ter por objeto preceitos individuais e concretos e não preceitos gerais e abstratos.

Todavia, a subsunção do caso concreto na norma tributária não exige apenas a interpretação do ato jurídico, exige ainda a sua *qualificação* face ao tipo tributário potencialmente aplicável.

A *qualificação* é a operação que consiste na subsunção de um *quid* (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte de qualificação). (...)

(...) pressupõe realizadas estas operações, constituindo fase derradeira do processo de aplicação do direito e que consiste num juízo de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (uma vez interpretado) num conceito típico de ato ou negócio jurídico consagrado na lei tributária (uma vez interpretada). (...)

O Fisco está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos atos ou negócios realizados pelos particulares, mas não está vinculado à qualificação (*nomen iuris*) dadas pelos sujeitos aos seus próprios atos.¹⁵²

O princípio da legalidade, lado outro, é igualmente objeto de agressão direta e oblíqua no processo lógico de aplicação do Direito, quer no momento de interpretação da lei, quer no momento de valoração e interpretação dos fatos e quer no domínio das consequências jurídicas da declaração de não-subsunção de um determinado fato ao tipo legal, com vistas a legitimar uma operação subsequente de integração de lacuna da lei por recurso de analogia. Pois, sobremaneira extensão dos poderes tributários se verifica, nesses casos, para além dos limites que esse princípio estabelece. À adoção da chamada interpretação econômica com suas nuances - raciocínio subsuntivo dos negócios – é exemplo típico de agressão feita ao princípio da legalidade.¹⁵³

A interpretação econômica do fato gerador equivale à aplicação da analogia. Isto é, usa-se de raciocínio analógico (identidade de termos, em razão de suas semelhanças) em que, em se partindo de um substrato econômico comum, se equipara um fato jurídico não definido como hipótese de incidência tributária a outro fato jurídico previsto como hipótese de incidência.¹⁵⁴ Da mesma forma, aludida teoria, referente a levar-se em conta o conteúdo econômico da relação jurídica,

¹⁵¹ Ibidem, p. 125.

¹⁵² Ibidem, p.36-37.

¹⁵³ Ibidem, p.40.

¹⁵⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, ob. cit., p.101.

trata-se de tão-somente se ater a *intentio facti* (relação econômica gerada entre as partes) deixando de dar maior prioridade a *intentio juris* (forma negocial adotada para alcançar o fim negocial).

Logo, o que se pretende anotar é que prevalecendo a *substância econômica* de uma operação negocial sobre sua *substância jurídica*, o teor do artigo 109 do CTN¹⁵⁵, que prescreve a interpretação dos institutos, conceitos e formas de direito privado, eventualmente utilizados nas hipóteses de incidência das normas tributárias, é prejudicado, em razão da interpretação feita à luz da consideração econômica, quando deveria ser feita a base dos princípios gerais de direito, conforme manda os cânones clássicos. Ademais, a supracitada teoria viola diretamente o princípio da legalidade, quando determinado fato jurídico declarado como *extratípico* é considerado uma *lacuna* fiscal, que pede a realização da integração desta por via analógica, para obter a respectiva tributação, caso se produza efeitos econômicos equivalentes ao do fato típico.¹⁵⁶

A interpretação econômica das leis e dos fatos tributários, por derradeiro, nada mais é do que um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal e para o domínio da interpretação. Ensejar, isso posto, uma elasticidade consagradora de uma simétrica expansão dos poderes do Fisco, já que passa este a ficar dotado de poderes de criação, embora derivada, do Direito, usurpando prerrogativas do Poder Legislativo e introduzindo um elemento de previsibilidade da atividade estatal atentatório da segurança jurídica. Como exemplo, frise tal aplicação analógica nos casos de abuso de direito e abuso de forma (tentativas de elastificação dos tipos tributários), e na cláusula geral antielisão (tentativa de tributação analógica de fatos extratípicos).¹⁵⁷

Outrossim, vale evidenciar que todas as tentativas de agressão direta e oblíqua ao princípio da legalidade têm sido praticadas em nome do *princípio da igualdade* e da *capacidade contributiva*, que legitimaria a fazer correções de desigualdades decorrentes das “imperfeições” e das “lacunas involuntárias” da lei,

¹⁵⁵ “**Art. 109.** Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos, e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (Cf. PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p.727).

¹⁵⁶ XAVIER, Alberto, ob. cit., p.42-43.

¹⁵⁷ Idem, p.43-45.

assim como, poderia fazer cessar a aplicação da legalidade “estrita” e tipicidade “fechada” (expandindo-se para além do tipo), na missão de atingir qualquer manifestação de capacidade contributiva “até onde ela for detectada” (eficácia positiva), em caso de um pretense exercício abusivo da liberdade de contratar (operações jurídicas efetuadas pelo contribuinte, quando do planejamento tributário, sob a égide do direito de auto-organização).¹⁵⁸

O certo, no entanto, é que o princípio da capacidade contributiva é expressão do *princípio da igualdade na criação da lei* (igualdade “na lei”, ou “através da lei”) e não do *princípio da igualdade perante a lei*. Logo, o princípio da capacidade contributiva é um *comando ao legislador infraconstitucional*, para que, “se possível”, dê tratamento igualitário a idênticas manifestações de capacidade econômica, *através da lei* (o caráter e a graduação dos impostos, isto é, os tipos tributários são desenhados pela lei, pelo que o comando nela contido só pode ser dado ao legislador). Ademais, o princípio da igualdade “na lei” e da capacidade contributiva se esgotam num comando do legislador, não tendo como destinatário imediato o órgão de aplicação do Direito (o Fisco).¹⁵⁹

Por último, ressalte-se que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não podem limitar o direito de auto-organização do contribuinte, nos termos em que foram colocados por Marco Aurélio (eficácia positiva, função preceptiva), uma vez que possuem uma *função negativa* ou *proibitiva*: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável “entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” de idênticas manifestações de capacidade contributiva. Da mesma forma, não podem tais princípios evocar uma “vocaçã totalizante e ampliativa” da globalidade do universo das manifestações de capacidade contributiva, porque é incompatível com o princípio da *tipicidade*, que impõe através de um catálogo fechado, de um “*numerus clausus*” de revelações de capacidade contributiva, a gravação de que o Direito Tributário tem caráter

¹⁵⁸ Ibidem, p.45 e 127.

¹⁵⁹ Ibidem, p.127-129.

“fragmentário”, ou seja, não uniforme, mas com hiatos e fraturas inevitáveis, não consideradas como lacunas.¹⁶⁰

Dessa forma, o caráter limitado do direito de auto-organização, fundamentado na eficácia positiva da capacidade contributiva e nos rigores do princípio da igualdade, não pode ser dado como coerente, tendo em vista que 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 tachado de ilícito por colisão intencional e danosa com um pretense direito subjetivo do Estado para além do que a lei define. Além disso, se a eficácia positiva da capacidade contributiva só se manifesta se o particular praticou um ato com o *fim exclusivo* de não pagar ou pagar menos tributo, a respectiva capacidade deixa de desempenhar função igualitária e objetiva, para funcionar como *fator inigualitário e discriminatório*.¹⁶¹

¹⁶⁰ Ibidem, p.129-130.

¹⁶¹ Ibidem, p.133-134.

CONCLUSÃO

A República Federativa do Brasil, consagrado como Estado Democrático de Direito e/ou Estado Social, deve, através da atuação harmônica e independente dos seus três Poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário), destinar-se a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, o desenvolvimento, a justiça como valores supremos de uma sociedade pluralista. Noutras palavras, tem como objetivos fundamentais, previsto no artigo 3º, I a IV, da Constituição Federal, construir uma sociedade justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional e etc.

O funcionamento deste Estado Social, registre, se dá, preferencialmente, através da tributação. Pois, ao Estado, no exercício de sua soberania, cabe instituir tributos (imposição de prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada por autoridade administrativa plenamente vinculada) para os cidadãos. Tais tributos geram as receitas que servem para evitar o endividamento do setor público, concretizar os programas de gestão do governo destacados no plano plurianual, enfim, garantir o aludido desenvolvimento nacional.

A tributação no Brasil, especificamente, em suas três finalidades, é excessiva. Tanto contribuintes como o Fisco reclamam acerca de tudo o que a arregimenta. O ônus tributário elevado, a competitividade do mercado, e a globalização da economia, por sua vez, fez com que o cidadão procurasse um mecanismo de gerir melhor seu patrimônio – planejamento tributário –, e o Estado (Fisco) procurasse meios de se proteger de práticas negociais que viessem a prejudicar a arrecadação fiscal – introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

O planejamento tributário, conhecido como elisão fiscal lícita, compreende o estudo, a organização e a implementação de ações que permitem ao cidadão/contribuinte garantir uma economia de tributos, nos limites da legalidade. Evidencia-se pela análise das mudanças da legislação e, simultaneamente, pelas buscas das “fórmulas” lícitas para reduzir o custo tributário, ter ganhos de mercado, diminuição do preço de vendas e, conseqüentemente, maximização dos lucros das empresas, manutenção dos negócios e até o progresso dos níveis de empregos.

A economia legal de tributos, deste modo, deixou de ser uma mera opção ao contribuinte. Hoje, ela é uma necessidade empresarial, posto que o custo tributário, principal componente do preço final de qualquer produto ou serviço, acaba gerando um gasto maior. Logo, compete ao empresário reduzi-lo ao máximo, com vistas a possibilitar a competitividade no mercado nacional e internacional. E para isto deve utilizar-se do planejamento tributário como uma questão de sobrevivência não só aos próprios negócios, como, inclusive, ao progresso da economia nacional.

Ao Fisco, nesse lanço, cabe, com fulcro no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, desconsiderar todas as operações jurídicas dissimuladas, fingidas, ocultas, simuladas, enfim, contrárias à legalidade, a licitude, realizadas pelo contribuinte, quando da efetuação do planejamento tributário. Não deve permitir, pois, a prática de atos/negócios jurídicos evasivos, que ensejam, na verdade, patologias - fraude, dolo, simulação e outras -, que são contrárias à lei, ocorridas após o fato gerador, e que evidenciam a fuga do tributo.

Aliás, em razão desta finalidade de combater a evasão, que a natureza jurídica do citado dispositivo figura-se como norma antievasiva e não antielisiva, haja vista servir de alicerce para o Fisco desconsiderar as operações jurídicas evasivas, que ocorrem quando o negócio pretensamente excludente da obrigação tributária for posterior ao respectivo fato gerador, e/ou quando o negócio tiver sido praticado de maneira ilícita, e/ou quando houver simulação (correspondência a “dissimulação”). A elisão fiscal, ao reverso, ligada ao planejamento tributário, acontece antes que ocorra qualquer fato qualificado pela lei como fato gerador e tributo (evita o tributo).

Assim sendo, os limites da elisão fiscal, baseada no direito de auto-organização do contribuinte (liberdade de contratar), e efetuada pelo planejamento tributário, encontram-se na validade dos negócios jurídicos praticados ou pretendidos, previsto no artigo 104, I a III, do Código Civil, além do respeito aos princípios constitucionais. Cabe dizer, o Fisco não pode vir a intervir na prática de operações jurídicas realizadas pelo contribuinte, visadas a economia tributária, com base no artigo 116, do Código Tributário Nacional, se estas estiverem em conformidade com o ordenamento legal (forem lícitas).

A Constituição Federal é que garante a liberdade (direito de auto-organização) ao contribuinte para realizar, nos limites legais, quaisquer atos/negócios jurídicos, objetivados a proteger o patrimônio particular (economia legal de tributos). Não podem, pois, os direitos de propriedade e de liberdade serem limitados por legislação ordinária, que proporcione, ao Fisco, mecanismos para interferir na iniciativa privada, efetuada de forma lícita, captando determinada parcela de riqueza do cidadão em situações não previstas pela norma tributária (as condutas só são atingidas pelo tributo, por lei que a preveja).

Vale asseverar, o Estado Fiscal, por meio do artigo 116 do CTN, não pode vir a ferir os princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada, adentrar-se a seara da reserva absoluta da Constituição. Da mesma forma, tal norma não pode ser dirigida diretamente ao intérprete e aplicador da lei tributária (Fisco, no caso) para fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Não pode, portanto, utilizar-se do raciocínio analógico de um sistema “aberto”, que conduz a uma conclusão singular e não universal, e deixa de criar uma regra geral.

A tese da proteção ao princípio da igualdade (solidariedade) e da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva (para o planejamento tributário ser legítimo/consistente, não basta possuir operações lícitas, precisa, também, atender outros requisitos – atingir determinada parcela de riqueza - para a operação ser aceitável da perspectiva da produção dos efeitos perante o Fisco – ter eficácia, ser inoponível), declinada ao supracitado artigo e apresentada por Marco Aurélio, portanto, fere frontalmente os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica e separação dos poderes.

O que se pretende salientar, de fato, é que o Estado não tem direitos subjetivos, mas apenas competências taxativamente atribuídas por lei, nos termos da Constituição. Assim, o exercício de um direito pelos particulares ou é lícito ou é ilícito, segundo respeite ou ofenda a lei, mas nunca tachado de ilícito por colisão intencional e danosa com pretensão direito subjetivo do Estado para além do que a lei define. Aliás, a eficácia positiva da capacidade contributiva só se manifesta se o particular praticou operações com fim exclusivamente tributário, motivo já bastante caracterizador de desigualdade e discriminação.

Dessa forma, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pode ser considerado como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, tipicidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula pétrea albergada pelo artigo 60, §4º, da Constituição Federal de 1988, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e as garantias individuais (no caso, direito de auto-organização – liberdade de contratar e direito de propriedade).

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:

ALVES, José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan/fev. 2003. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12805>> Acesso em 26 fevereiro de 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Notas sobre o sentido e o alcance das normas antielisivas dos artigos 13 a 19 da medida provisória 66/02*. IN: AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.). *Planejamento Tributário & Norma Geral Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002.

BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio - século XXI. Versão 3.0*. São Paulo: Nova Fronteira, 1999.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campinas, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, César A. Guimarães. *A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Vade Mecum*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lôdi. *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*. IN: CARVALHO, Fábio Junqueira de. (Coord.). *Mini Reforma tributária: Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até MP 107/2003*. Belo Horizonte: Mandamento, 2003.

ROLIM, João Dácio. *Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e o Direito Privado: autonomia privada: simulação: elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e oposições transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro, 1990.

_____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração*. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

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

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*.