

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

CILÉIA FÁTIMA DE BRITO

**Planejamento Tributário:
A Norma Geral Antielisiva e O Ordenamento
Jurídico Brasileiro**

**Brasília – DF
2009**

CILÉIA FÁTIMA DE BRITO

**Planejamento Tributário:
A Norma Geral Antielisiva e O Ordenamento
Jurídico Brasileiro**

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

Orientador: Prof. Claudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

**Brasília – DF
2009**

CILÉIA FÁTIMA DE BRITO

**Planejamento Tributário:
A Norma Geral Antielisiva e O Ordenamento
Jurídico Brasileiro**

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

Orientador: Prof. Claudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

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

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Resumo

A concorrência globalizada e a alta carga tributária no Brasil estimulam que os contribuintes associem aspectos negociais a aspectos tributários. De forma geral, os contribuintes desejam pagar menos tributos buscando campos de não incidência tributária e lacunas na lei que permitam a redução, eliminação ou postergação do pagamento de tributos, fazendo, assim, o chamado planejamento tributário, podendo fazê-lo de forma legal ou ilegalmente. Por outro lado, o Estado precisa ter capacidade econômica para exercer as suas atividades e o Fisco, responsável pela arrecadação dos tributos, tenta coibir cada vez mais formas ilegais de planejamento tributário. Com este intento surgiu a norma geral antielisiva, Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, considerada por parte da doutrina como inconstitucional e por parte como constitucional e aplicável. Pretende-se no decorrer deste trabalho analisar essa controversa aplicabilidade da norma a partir dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade em cotejo com os princípios da capacidade contributiva e isonomia, além da interpretação econômica do Direito Tributário.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Evasão e elisão fiscal. Norma geral antielisiva.

Abstract

The global competition and the high tax burden in Brazil encourage taxpayers to join a particular trading tax considerations. In general, taxpayers want to pay less taxes searching fields not impact tax and legal loopholes that enable the reduction, elimination or postponement of tax payment, and thus forms the so-called tax planning, and can do so legally or illegally. Moreover, the State must have the economic capacity to perform its activities and the Treasury, responsible for the collection of taxes, try to curb growing illegal forms of tax planning. With this intent came from the general rule anti elision, Complementary Law No. 104/2001, which introduced the single paragraph of Article 116 of the Tax Code, considered by the doctrine as unconstitutional and as part of constitutional and enforceable. It is intended in this paper to analyze the applicability of the controversial provision from the constitutional principles of legality and specificity in comparing with the principles of ability to pay and equality, in addition to the economic interpretation of the Tax Law.

Keywords: Tax planning. Evasion and elision. General rule anti elision.

Sumário

INTRODUÇÃO	7
1. Conceitos Relevantes	11
1.1. Planejamento Tributário	11
1.2. Evasão e elisão fiscal	14
1.3. Simulação e dissimulação	17
1.4. Teoria do abuso de direito e abuso de forma	22
1.5. Norma antielisiva	26
2. Princípios Constitucionais Tributários	29
2.1. Princípio da Legalidade e Tipicidade	29
2.2. Princípio da Capacidade Contributiva e Isonomia	30
2.3. Os Princípios Constitucionais e a Norma Antielisiva	34
3. Norma Antielisiva Brasileira	42
3.1. Interpretação Econômica do Direito Tributário	42
3.2. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos	47
CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

INTRODUÇÃO

A criação de tributo ou sua majoração insere-se no campo da reserva legal. Somente a lei em sentido estrito pode instituir tributos ou majorá-los. É o princípio da reserva legal, mais especificamente princípio da tipicidade, conferindo segurança jurídica, que é um dos direitos fundamentais da pessoa, cláusula pétrea, que não pode ser violada nem mesmo por emendas constitucionais.

A instituição de tributo necessita de uma descrição legislativa abstrata da hipótese em que o tributo será devido. A partir da lei tributária surgem duas situações: uma, representando o campo abrangido pela tributação (incidência tributária) e, outra, representando o campo não abrangido pela tributação (não-incidência pura). Só que, entre um campo e outro, há uma área cinzenta, e é nessa área cinzenta um tanto quanto nebulosa que surge o planejamento tributário, utilizando-se de formas como elisão e evasão fiscal.

O planejamento tributário ou fiscal, em sentido amplo é a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico financeiras do contribuinte, seja este pessoa física ou jurídica, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.¹

A evasão e elisão fiscal surgem como formas do contribuinte fazer o planejamento tributário, sendo a evasão definida como a utilização de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para reduzir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos. É a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, onde sua realização passa pelo não cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de simulação, fraude ou dolo.

Já a elisão fiscal é definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. É alcançada pela não realização do fato

¹ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p.33.

imponível (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributário menos oneroso.²

Parte da doutrina diferencia os termos de forma a enquadrar a evasão como o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, e, por elisão, a utilização de artifícios legais com a mesma finalidade anterior.

A elisão tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato imponible ou gerador do tributo.

Em suma, na elisão o ato ou negócio é revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo.

Outro ponto também utilizado pela doutrina para diferenciar os termos se refere à cronologia do ato, ou seja, se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foi praticado antes da ocorrência do fato imponible, fica caracterizada a elisão, porém, se posterior ao fato imponible, evidencia-se a evasão.

Com o propósito de coibir a prática de atos visando à evasão foi editada a Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único no artigo 116 do CTN:

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

No decorrer deste trabalho, o alcance da norma antielisiva é analisado diante do ordenamento jurídico brasileiro, face o entendimento que somente a lei

² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11 ed. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 217.

pode coibir, mediante normas específicas antielisivas, o planejamento tributário lastreado na utilização abusiva de atos ou negócios jurídicos com o intuito de economizar impostos com divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

A expressa previsão legal para a possível descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimulação trouxe à tona discussões sobre a validade e compatibilidade da matéria e sua efetiva aplicação.

São estudados os conceitos de simulação, dissimulação e demais figuras relacionadas. O conceito de dissimulação foi introduzido em nosso ordenamento pela Lei Complementar nº 104/2001, enquanto o conceito de simulação já era previsto no Código Civil.

A validade e compatibilidade da norma geral antielisiva é analisada a partir dos aspectos constitucionais, observando-se princípios constitucionais, em especial os princípios da legalidade, capacidade contributiva e isonomia.

O princípio da legalidade será analisado face ao questionamento da norma em questão pela doutrina positivista formalista que considera o ato inconstitucional, alegando que ele fere o princípio da legalidade, em especial à tipicidade fechada.

Os princípios da capacidade contributiva e isonomia serão observados quanto à igualdade de tratamento, pois com o planejamento tributário tem-se situações em que a isonomia é quebrada pois não há a cobrança de tributo de quem deveria ser cobrado ou quando não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado, ou seja, de quem possui capacidade contributiva³.

Outro aspecto questionado quanto à aplicabilidade da norma é se o dispositivo é de eficácia contida, ou seja, de aplicação imediata e direta, ou de eficácia limitada, cujo exercício está condicionado à disciplina mento procedimental a ser editado por lei ordinária; e também à possível utilização da interpretação econômica.

No primeiro capítulo serão apresentados os conceitos relevantes ligados

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 13

ao tema como planejamento tributário, definição de evasão e elisão fiscal em cotejo com a norma antielisiva. Serão também apresentados conceitos de simulação e dissimulação e discutida a teoria do abuso de direito e abuso de forma.

No segundo capítulo serão analisados os princípios constitucionais tributários da legalidade, tipicidade, capacidade contributiva e isonomia. Esses princípios expressos e fundamentadores serão analisados diante da conduta do contribuinte que utiliza o planejamento tributário e confrontado com a norma antielisiva.

No último capítulo discorrer-se-á sobre a interpretação econômica das matérias tributárias, versando sobre normas de interpretação e integração, os procedimentos para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, após, serão apresentadas as conclusões do trabalho.

1. Conceitos Relevantes

1.1. Planejamento Tributário

As empresas buscam formas que propiciem a conciliação dos aspectos negociais, sejam eles de indústria, comércio ou serviços, com aspectos fiscais que objetivam a anulação, redução ou adiamento do ônus tributário em face da alta carga tributária no Brasil e o processo de concorrência globalizada.

Por outro lado, o Estado precisa ter capacidade econômica para exercer as suas atividades e o Fisco, responsável pela arrecadação, precisa aumentá-la, tentando alcançar a arrecadação potencial a partir da capacidade contributiva do contribuinte.

Nesse cenário, surge o planejamento tributário, que em sentido amplo é a análise das atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico financeiras do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.⁴

O planejamento tributário implica em uma série de ações com o objetivo de atingir uma economia de impostos, seja empregando meios administrativos próprios, reorganizando a sua contabilidade, ou reestruturando sociedades, utilização mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, ou mesmo aproveitando incentivos fiscais.

A recuperação de créditos fiscais, escriturais, em moeda, ou por meio de pedido de repetição ou compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente, a administração e a redução de passivo tributário por meio da utilização das figuras da remissão, anistia ou parcelamento, bem como o uso de instrumentos processuais, como os recursos judicial e administrativo, se incluem ao conjunto de medidas relacionadas com o planejamento fiscal.

⁴ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p.33.

Constitui, então, um conjunto de ações de planejamento que buscam o aproveitamento dos campos de não-incidência tributária e a identificação de possíveis lacunas na legislação, que possibilitem ao contribuinte a redução, eliminação ou postergação do pagamento de tributo.

Para Greco, a questão fundamental que cerca o planejamento tributário consiste em saber se em determinada situação ou operação concreta, os efeitos jurídicos que o contribuinte dela pretende extrair são ou não oponíveis ao Fisco.

(...) Vale dizer, se o Fisco deve suportar os efeitos que resultam dos atos ou negócios jurídicos celebrados.

Ou se, ao revés, o Fisco pode recusar-se a aceitar todos ou alguns dos efeitos pretendidos pelo contribuinte; vale dizer se determinados atos ou negócios jurídicos são inoponíveis ao Fisco, no sentido de não produzirem a redução da carga tributária ou não afastarem a incidência da norma tributária que – não fora a impugnação pelo Fisco – deles decorreriam.⁵

Greco considera os três critérios adotados pela doutrina:

O primeiro, de caráter cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicam em redução da carga tributária devem ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, sendo que os atos realizados posteriormente à ocorrência do fato gerador surgem após o nascimento da obrigação tributária, demonstrando uma situação jurídica positiva do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança.

O segundo é o critério da licitude, “no sentido de que o efeito deve resultar de atos lícitos.” Sendo esse o elemento fundamental para tornar os atos ou negócios realizados inquestionáveis pelo Fisco, que não poderia impedir a produção dos efeitos almejados pelo contribuinte desejoso de realizar o planejamento tributário.

O terceiro é o critério de que as condutas não podem envolver simulação, pois esta contaminaria o caso, retirando a proteção jurídica aos efeitos buscados que decorreria do ordenamento não fosse esta patologia do negócio jurídico.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 104.

Outro ponto acrescido à doutrina tradicional por Greco⁶, além da licitude dos atos, refere-se à eficácia perante o Fisco.

A eficácia perante o Fisco quer dizer que o mesmo ato pode gerar efeitos em muitas direções e em relação a várias pessoas, e não apenas entre as partes e o Fisco. Mostra que o tema planejamento está focado apenas na perspectiva atinente ao Fisco, porém isso não exclui as demais e não implica, também, transplante automático para o âmbito fiscal da proteção que o ato possuir em outro campo da disciplina jurídica. Ou seja, se por exemplo, da perspectiva de uma disciplina setorial o ato é admissível e oponível à respectiva agência reguladora, isto não é, por si só, suficiente para assegurar que seu efeito perante o Fisco também esteja protegido.

A licitude perante o ordenamento setorial, caso seja relevante e pertinente ao caso, contamina a conduta do contribuinte e retira a proteção jurídica aos efeitos fiscais do que foi realizado. Porém, a sua licitude perante o ordenamento setorial, apesar de necessária, não é suficiente para assegurar a proteção aos efeitos fiscais pretendidos logo, é necessário ser eficaz perante o Fisco.⁶

Para Greco⁶ são esses os critérios que delimitam a área em que se encontra o planejamento tributário e apontam os requisitos que devem ser atendidos pela conduta concreta.

No tópico seguinte serão abordados esses critérios no que se refere ao planejamento tributário, porém, antes de passar a essa análise cabe ressaltar que, como ensina Hugo de Brito Machado⁷, não há uniformidade terminológica na doutrina, sendo que alguns utilizam o termo evasão para designar a forma ilícita de se evitar a tributação, enquanto o vocábulo planejamento ou elisão designa a forma lícita de também evitar a tributação.

Para ele tanto um termo quanto outro pode ser utilizado em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de se evitar a tributação, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo, constituindo um comportamento ilícito.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 104-106.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo, Atlas, 2003.

Marco Aurélio Greco⁸ ensina que planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, porém diferem quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos, o planejamento tem o foco na conduta do contribuinte, por isso o foco está em elementos como liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, dentre outras. Já na elisão, segundo o mesmo autor, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo, envolvendo conceitos como capacidade contributiva, isonomia, etc.

1.2. Evasão e elisão fiscal

Ao se tratar de elisão fiscal e evasão não se pode deixar de se estudar o significado de cada um desses termos, pois ambos os conceitos comportam ações ou omissões que têm como objetivo retardar, reduzir, eliminar o cumprimento de uma obrigação tributária.

A evasão e elisão fiscal surgem como formas do contribuinte fazer o planejamento tributário, sendo a evasão definida como a utilização de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para reduzir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos. É a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, onde sua realização passa pelo não cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de simulação, fraude ou dolo.

Já a elisão fiscal é definida por Carraza⁹, como sendo a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. É alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributário menos oneroso.

A diferenciação entre os conceitos utiliza como base os meios empregados para se chegar ao fim desejado. Huckafirma que:

⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 74-75.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11 ed. São Paulo, Malheiros, p. 217.

(...) a elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato imponible ou gerador do tributo. Na elisão, em suma, o ato ou negócio é revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo.¹⁰

Outro ponto também utilizado pela doutrina para diferenciar os termos se refere à cronologia do ato, ou seja, se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foi praticado antes da ocorrência do fato imponible, fica caracterizada a elisão, porém, se posterior ao fato imponible, evidencia-se a evasão. Nessa linha de raciocínio discorre Coelho:

Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Doria, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.¹¹

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

Porém essa regra da cronologia não pode ser considerada absoluta, pois existem hipóteses em que o contribuinte poderá usar da elisão fiscal, retardando o pagamento do tributo, após a ocorrência do fato gerador, que é o caso da denúncia espontânea prevista no art. 138¹² do Código Tributário Nacional, que permite

¹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11.

¹¹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p.174.

¹² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

inclusive o parcelamento do valor devido.

Elisão fiscal, portanto, pode ser identificada como a adoção, pelo contribuinte, de condutas lícitas, omissivas ou comissivas, que tenham por finalidade evitar a prática do fato imponible da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. Por sua vez, a evasão fiscal pode ser definida como a utilização, pelo contribuinte, de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para reduzir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos. É a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, onde sua realização passa pelo não cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes.

Os crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, os chamados crimes de sonegação fiscal (Lei nº 4.729/65), encontram-se definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Declaração falsa pode ser entendida como a informação ou afirmação prestada à autoridade fazendária sobre a existência ou inexistência de um fato ou uma situação de direito que não corresponde à verdade. Essa falsidade pode ser comissiva, quando contiver informação errada, ou omissiva, quando omitir qualquer informação que dela devesse constar.

Já a fraude à fiscalização tributária pode ser entendida como a anotação de elementos inexatos (não verdadeiros, nem autênticos) ou a omissão de operações de qualquer natureza (que envolvam atos ou fatos geradores da obrigação tributária) em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais. A palavra "elementos" deve ser interpretada em sentido amplo, podendo significar mercadorias, despesas, preços, ou quaisquer outros dados que devam constar de notas fiscais, recibos, faturas, ou outros documentos cujo registro seja feito em livro fiscal.

Falsificar ou alterar documento relativo à operação tributável tem o significado de adulterar documento ou papel que seja autêntico, modificando-lhe o conteúdo por meio de rasuras, processo químico, montagem ou qualquer outro meio semelhante.

Duas considerações devem ser feitas a respeito de sonegação fiscal: ela somente se tipifica como crime depois de materializada a hipótese de incidência tributária, ou seja, depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária; e somente constituem crime contra a ordem tributária as práticas que suprimam ou reduzam tributo, ou seja, quaisquer outras que não alcancem esses objetivos não podem ser tipificadas como tal. Importante lembrar que o simples não-pagamento de tributos, isto é, a inadimplência fiscal não passa de um "não cumprimento" administrativo de natureza não criminal.

Por outro lado, na hipótese do contribuinte deixar de repassar aos cofres públicos valores descontados ou retidos, pode se dar a tipificação de prática delituosa que, em última análise, caracteriza a prática da apropriação indébita.

1.3. Simulação e dissimulação

A simulação é instituto de Direito Civil, disciplinada no artigo 167, §1º do novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

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 direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Portanto, a simulação caracteriza-se pela realização de atos ou negócios jurídicos por meio de forma prescrita ou não defesa em lei, porém de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros.

A doutrina brasileira tem classificado a simulação em absoluta ou relativa. Na primeira, dá-se um "acordo simulatório", que não se espera qualquer espécie de resultado jurídico. Já na segunda, a prática de ato ou negócio simulado é o caminho encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro. Na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na simulação relativa o ato ou o negócio jurídico existe, mas se encontra disfarçado.

Este conceito é trazido também por Oliveira¹³, que diz que faz referência à simulação relativa como sendo dissimulação, considerando que a adoção do verbo dissimular pela Lei Complementar nº 104/2001 seria referente às hipóteses de simulação relativa.

Importante destacar que o conceito de dissimulação foi introduzido no nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104/2001, que trouxe a previsão de que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimulação. Salienta-se que o Código Civil já trazia a previsão legal para casos de simulação em seu art. 149, VII do CTN¹⁴.

Ricardo Lodi Ribeiro e Daniel da Silva Ulhoa têm entendimento diferente. Ulhoa¹⁵ considera que houve falha do legislador quando não explicitou o que se deve entender por dissimulação, deixando tal tarefa aos intérpretes do Direito.

Para este autor, a dissimulação não se trata de simulação relativa, pois não seria razoável que um novo dispositivo inserto no ordenamento expressasse o mesmo sentido de outro já existente. Entende que o conceito de dissimulação é bem mais amplo do que o de simulação contido no Código Civil, por não estar no campo da evasão e sim no da elisão.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro, citado por Ulhoa, que define dissimulação:

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 76, p. 96.

¹⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

¹⁵ ULHOA, Daniel da Silva. A norma geral antielisão. Parágrafo único do artigo 116 do CTN. Breves considerações. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5692>>. Acesso em: 01 jul. 2009.

O conceito de dissimulação adotado pela LC n° 104/2001 é bem mais amplo do que o de simulação contido no Código Civil, que se traduz em fazer parecer real o que não é, não estando, portanto, no campo da elisão, mas da evasão. Deste modo, a dissimulação engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, ações que envolvem o abuso de direito, a fraude a lei e o negócio indireto.

A dissimulação é um conceito que abriga não os atos ilícitos, como o dolo, a fraude e a simulação, mas todas as condutas que, embora sejam formalmente lícitas, revelem o exercício abusivo do ato, revelado pelo descompasso entre a sua motivação econômica e os efeitos por ele produzidos, com o intuito único ou preponderante de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva.¹⁶

Logo, a dissimulação diz respeito a condutas formalmente permitidas ao contribuinte, porém realizadas com finalidade diversa daquela que a norma jurídica visava tutelar. O contribuinte se vale de um negócio lícito, mas com intenção diversa desse negócio, visando principalmente a economia de tributos, caracterizando abuso de direito.

O contribuinte poderá se valer, também, do abuso de forma, utilizando-se de um negócio que não corresponde àquele que a forma exige, mas sim a outro negócio camuflado numa forma inadequada ao fato econômico desejado, ou seja, quando não há motivo razoável, além da economia fiscal, para a escolha daquela modalidade negocial.

A norma geral antielisiva inserida no CTN pretende combater o abuso de direito em todas as suas modalidades, ou seja, fraude à lei, abuso da forma, abuso da intenção do negócio e abuso no uso da personalidade jurídica da empresa, pois o vocábulo dissimulação engloba condutas relativas a encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato, o que traduz o abuso de direito.

Fraude é toda ação ou omissão dolosa com o objetivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido; evitar ou deferir o seu pagamento. Então, a fraude à lei

¹⁶ ULHOA, Daniel da Silva. A norma geral antielisão. Parágrafo único do artigo 116 do CTN. Breves considerações. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5692>>. Acesso em: 01 jul. 2009.

pode ser compreendida como a ação ilícita com vista a enganar o Fisco sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação principal. A conduta ilícita do contribuinte que vise enganar o Fisco pode ser tipificada como crime de fraude à lei.

A simulação não se confunde com a fraude à lei, visto que esta decorre da violação intencional de norma jurídica cogente e não da divergência entre a vontade real e a vontade declarada; e nem se confunde com sonegação fiscal, pois a fraude é a ação ou omissão que visa impedir a ocorrência do fato, enquanto que a sonegação é a ação ou omissão tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato, ou seja, o aspecto temporal é a linha demarcatória desses dois institutos: no primeiro evita-se o fato, no segundo evita-se o conhecimento do fato, que já ocorrerá.

Ambos os institutos – fraude à lei e simulação – são causas de nulidade dos atos e dos negócios jurídicos, onde seu reconhecimento produz efeitos na esfera tributária através da revisão do lançamento, desde que se afigure possível. Por sua vez o dolo civil, tipificado no artigo 145 e seguintes do novo Código Civil, é causa de anulabilidade dos atos jurídicos, caracterizando-se pelo emprego de artifícios graves que induzam a erro de consentimento.

O planejamento tributário não tem o objetivo de simular determinada forma jurídica para instrumentar inadequadamente uma realidade econômica. Pelo contrário, ele visa realizar atos admitidos em lei para os quais não é indagada a intenção dos agentes, ou seja, onde o elemento subjetivo é irrelevante do ponto de vista fiscal. Assim, dentre a variedade de meios lícitos dispostos em planejamento tributário, situa-se o negócio jurídico indireto, definido por Guerreiro como:

(...) aquele ao qual as partes recorrem e a cuja forma e disciplina se submetem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas outras das que lhe são típicas, e que se caracteriza por ser: verdadeiramente querido pelas partes; utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado; realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos.¹⁷

¹⁷ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 155.

Huck destaca que:

No negócio indireto, entretanto, as partes querem efetivamente submeter-se à disciplina jurídica dele e não de outro negócio. Querem os efeitos típicos do negócio adotado, pois são tais efeitos que lhes permitem atingir o objetivo indireto visado. É o objetivo típico, legalmente consagrado, do negócio adotado que serve às partes para alcançar um fim ulterior visado. A finalidade típica do negócio adotado é garantia das partes de que lograrão atingir os fins colimados, estes distintos dos normalmente decorrentes do negócio praticado. Não há no negócio indireto, distinção entre a vontade declarada e a vontade real, bem como não há o interesse em ocultar ou disfarçar.¹⁸

Já Xavier apresenta as possibilidades de utilização do negócio indireto no campo fiscal:

Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto de exclusão. Noutras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do negócio indireto impeditivo. Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização do fato impeditivo, limitando-se a desencadear conseqüências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas.¹⁹

Concluindo, a meu ver, se são lícitos os meios e os processos utilizados, se os atos são praticados antes da ocorrência do fato gerador e se não há simulação, tem-se por absolutamente lícito e legítimo o negócio jurídico indireto que vise à economia fiscal.

Quanto ao conceito de dissimulação, a legalidade não é ofendida, pois o tributo como ente legal já existe, mas pela utilização da dissimulação o fato não estaria sequer alcançado pela norma de incidência.

¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 130.

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

1.4. Teoria do abuso de direito e abuso de forma

O abuso de direito, freqüente nos direitos constitucional, administrativo, comercial, civil e processual civil, foi trazido para o ordenamento tributário para combater a elisão fiscal, e consiste no exercício de uma atividade que, mesmo sendo formalmente permitida ao agente, é realizada com base em um fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando ela foi criada.

De acordo com Greco²⁰, os requisitos para o abuso de direito são: exercício de um direito subjetivo, a partir de um dispositivo previsto no direito objetivo; caráter antijurídico desse exercício, revelado pela intenção de causar um dano ou pela inadequação aos fins desejados pelo legislador; e dano causado a terceiro. Representa um limite implícito à autonomia privada, consistindo na inadmissibilidade do exercício dessa autonomia sempre que o seu resultado não tenha amparo no ordenamento jurídico.

No Direito Tributário, a teoria do abuso de direito incide a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, porém não objetivando adequar-se aos efeitos deste negócio e sim a uma economia de tributo. O abuso de direito não ocorre no âmbito do Direito Tributário, mas sim no do direito privado, na medida em que o contribuinte utiliza-se de um negócio jurídico admitido por lei, porém não atende às finalidades desejadas pelo legislador, mas a outras que constituem objeto da hipótese de incidência tributária.

Cabe ressaltar que a elisão praticada com abuso de direito não se confunde com a simulação fiscal. Conforme o parágrafo primeiro do artigo 167 do novo Código Civil Brasileiro há simulação nos negócios jurídicos quando: aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem; contiverem declaração, confissão ou cláusula não verdadeira; e os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados.

Necessário, então, distinguir os negócios simulados, que são fictícios, cujo propósito é ocultar uma realidade, dos negócios realizados com abuso de direito, que são sérios, reais e praticados de tal forma pelas partes, para obter um

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 181.

resultado idôneo, porém com o objetivo de burlar uma norma imperativa. Na simulação se cria uma aparência que oculta a realidade; enquanto que no abuso de direito, se materializam negócios jurídicos realmente desejados pelas partes, porém, mesmo que lícitos, escondem resultados que a lei buscava atingir e que derivam dos atos efetivamente praticados.

A doutrina descreve várias ações que efetivam o abuso de direito, que é um gênero composto de diversas espécies, dentre as quais se destacam: a fraude à lei, o abuso da forma, o abuso da personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica.

Almir Malkowski²¹ define o abuso de forma como a utilização pelo contribuinte de forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária para a realização de um negócio jurídico que, se realizado de forma normal, teria um tratamento tributário mais oneroso. Só não haveria abuso nas situações em que a busca de determinada instrumentalização para o negócio jurídico se contivesse dentro dos limites da “normalidade” da utilização do instrumento adotado.

Para Lodi Ribeiro²², é necessário também que a escolha da forma seja abusiva, isto é, não deve haver motivo razoável, além da economia fiscal, para a escolha daquela modalidade negocial. Todavia, caso haja descompasso entre os elementos constitutivos do fato jurídico, pode-se caracterizar o abuso, mesmo diante de uma formulação típica.

Essa teoria baseia-se no fato de que o contribuinte que se utiliza dessa forma de elisão fiscal é favorecido perante o Fisco, o que em última análise se reflete num enriquecimento sem causa que o motive, o que viola frontalmente os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Outra vertente questiona se o abuso de forma seria em si vício no negócio jurídico. Neste sentido, discute-se a relação entre forma e liberdade contratual. Para haver abuso de forma, seria preciso aceitar a premissa de que toda forma teria um conteúdo intrínseco.

²¹ MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal. Editora de direito, 2000.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 151.

Nessa vertente, a anormalidade da forma caminha para outras três figuras, abuso de direito, fraude à lei e simulação, e deixa de ser abuso de forma, porque está sendo instrumento de fraude ou simulação, ou, depois de certo tempo, a anormalidade pode demonstrar que foi uma ótima solução aplicada. O que prejudicaria o negócio jurídico, e conseqüentemente, o planejamento tributário, não seria o abuso de forma em si, mas sim a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.

Greco²³ e Huck²⁴ defendem a utilização da teoria do abuso de forma e do abuso de direito para autorizar o Fisco a exigir os valores não recolhidos, com fundamento nos efeitos econômicos produzidos pelo negócio jurídico real, ou seja, o negócio que foi realmente praticado ao invés do negócio aparente.

As figuras da fraude à lei e do abuso de forma têm grande proximidade, e às vezes se confundem. O ponto de separação entre as duas figuras poderia ser a atipicidade. No abuso de forma haveria uma atipicidade na forma do negócio escolhido pelo contribuinte. Já na fraude à lei, segundo grande parte dos autores, na necessidade de uma norma de cobertura, ter-se-ia outro negócio jurídico tipificado, a dissimular o negócio jurídico efetivamente praticado no mundo econômico.

Outro ponto a ser tratado é a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, utilizada inicialmente no direito privado, que autoriza o desmascaramento da personalidade da empresa a fim de atingir a substância do negócio jurídico praticado pelos sócios, que protegidos pela ficção legal da autonomia da personalidade jurídica da empresa, executam atos abusivos, fraude e descumprimento de obrigações legais ou contratuais.

No Brasil, a utilização dessa teoria esbarra no formalismo em excesso representado pela tipicidade fechada e na exigência de lei expressa autorizando a desconsideração da pessoa jurídica. Contrariamente à doutrina, a teoria foi consagrada no artigo 135 do CTN, que estabelece que a responsabilidade é pessoal para os sócios, administradores, dentre outros, quando ocorrer violação da lei, do contrato social ou de ação com excesso de poderes. A responsabilização pessoal

²³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

²⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

dos sócios pelos tributos devidos pela sociedade no caso de dissolução irregular, conforme já pacificado em nossos tribunais (STF, 2ª. Turma, RE nº 110.597/RJ, Rel Min. Célio Borja, DJU de 07.11.86, p. 21.561)²⁵ é um exemplo dessa teoria.

Em se tratando de abuso de direito, o novo Código Civil, no seu artigo 187²⁶, assumiu postura clara e inequívoca no sentido de prever que essa figura configura ato ilícito, ou seja, na hipótese de abuso de direito no campo tributário, haverá uma ilicitude e, portanto, deixará de ser caso de elisão para configurar conduta ilícita.

Mesmo que o abuso implique em dissimulação, a ilicitude originária prejudica a operação e, portanto, não é caso de desconsiderar, mas de identificar o ilícito cometido. O Fisco, então, aplica o artigo 149 do CTN, ou seja, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa.

No caso de se tratar de negócio indireto, que corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, por meio da adoção de um negócio jurídico diferente, é necessário determinar se o negócio indireto foi realizado com fraude à lei ou com abuso de direito, ou se não apresenta essas patologias.

No primeiro caso, o Fisco pode lançar *ex officio* o tributo que for pertinente, sem depender dos procedimentos legais previstos no dispositivo do CTN. Já no segundo caso, trata-se de situação em que a exigência tributária resultaria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva em cotejo com a liberdade individual. Daí haver a necessidade de se realizar um procedimento especial para compor a hipótese.

Então, pergunta-se: Como o ordenamento deve reagir à simulação, abuso de direito e fraude à lei? No primeiro caso há um negócio real, que deve ser considerado, e um aparente, que deve ser ignorado, aplica-se a lei pertinente ao negócio real; no segundo caso, que é um excesso no exercício do direito, neutraliza-

²⁵ DJU de 07.11.1986.

²⁶ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestadamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

se esse excesso, tornando ineficaz parte do que foi realizado; finalmente, no terceiro caso, onde se busca contornar uma norma imperativa utilizando outra norma, o ordenamento deve aplicar a norma contornada.

1.5. Norma antielisiva

As cláusulas antielisivas são dispositivos legais que auxiliam a quem aplica a lei a combater a elisão praticada com abuso de direito, partindo da autorização para que seja desconsiderada a forma abusiva adotada pelo contribuinte, quando realiza o negócio jurídico, no caso em que esta não corresponda à finalidade da lei, à vontade manifestada e aos efeitos normalmente verificados, e que tenha tão somente o objetivo da economia de tributo.

De acordo com Lodi Ribeiro²⁷, para caracterizar o abuso de direito não deve se levar em consideração apenas a identidade de efeitos entre a hipótese de incidência e a conduta do contribuinte, e que também não há necessidade de que o ato jurídico praticado pelo contribuinte seja ilícito. Somente é necessário que não exista conexão entre o motivo econômico e os efeitos produzidos pelo ato, e a finalidade adotada pelo legislador ao tutelar aquela situação jurídica, a partir do seu exercício abusivo, com o objetivo obter economia fiscal. A situação não é de licitude do ato, e sim de sua eficácia diante da autoridade fiscal.

O Brasil, apesar do formalismo da sua doutrina tributária, não escapou da onda moralizadora relativa à elisão fiscal, e a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, que inseriu uma cláusula geral antielisiva, seguindo a teoria do abuso de direito.

A norma geral antielisiva do CTN combate o abuso de direito em todas as suas modalidades, ou seja, fraude à lei, abuso da forma, abuso da intenção do negócio e abuso no uso da personalidade jurídica da empresa, pois o vocábulo dissimulação engloba condutas relativas a encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os

²⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2003, p. 154.

efeitos de algum fato, o que traduz o abuso de direito.

O dispositivo legal, apesar de sua recente introdução no ordenamento jurídico brasileiro, vem sendo alvo de uma série de críticas da doutrina positivista formalista, que considera ser inconstitucional a inserção de uma cláusula geral antielisiva no Brasil, em decorrência do princípio da legalidade. Porém, esse princípio, e o da tipicidade existem nas constituições de outros países que já adotaram a cláusula geral antielisiva.

A introdução dessa cláusula é resultado da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. O valor se revela pela certeza da aplicabilidade das regras, e se efetiva pelo princípio da legalidade, sob a perspectiva de que a obrigação tributária é *ex-lege*, e não resulta da vontade das partes envolvidas. Logo, não é lícito ao contribuinte que exerce o fato econômico, identificado pelo legislador como um indicador de capacidade contributiva, se livrar do pagamento do tributo por meio do abuso do exercício do seu direito.

Outra crítica da doutrina positivista formalista é que a norma antielisiva é um recurso à analogia. Porém, no caso do combate à elisão, não ocorre a aplicação de uma lei ao fato por ela não previsto. A integração analógica não constitui uma violação à legalidade tributária, pois ela é proibida somente no CTN, e não na Constituição. Ainda que se chocasse com a analogia, tal cláusula constituiria uma exceção legítima ao artigo 108, § 1º, do CTN²⁸.

Questiona-se a aplicabilidade da norma geral antielisiva, se ela é automática ou se vai depender de introdução de lei ordinária estabelecendo os procedimentos a serem adotados pela fiscalização. Para Lodi Ribeiro²⁹, se ocorrer o fato gerador e ele for disfarçado pelo contribuinte por meio de práticas abusivas, é necessária a tributação com base no ato dissimulado, independentemente da lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que deverá regular sim, por meio de procedimentos a serem adotados, como a autoridade fiscal irá afastar a dissimulação.

²⁸ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2003, p. 160.

O autor afirma que o dispositivo constitui o caso típico de norma de eficácia contida, de aplicabilidade imediata e direta, da clássica definição de José Afonso da Silva³⁰, que também é aplicável aos dispositivos de lei complementar. A função da referida lei ordinária é estabelecer um procedimento para a descon sideração do ato praticado pelo contribuinte e a sua requalificação, que são pressupostos para a tributação de acordo com a previsão legal contida na hipótese de incidência.

Sendo norma de eficácia contida, não está, em si, revestida de eficácia plena. A plena eficácia só será adquirida no momento de edição de lei ordinária prevista no dispositivo e que terá a relevante função de integrá-la. Portanto, enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta-lhe a plenitude da produção dos seus efeitos e, por conseqüência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de descon sideração com fundamento em tal dispositivo.

Não havendo ainda essa regulamentação, cada entidade federativa teria competência para fazê-lo em relação aos seus próprios tributos, e a descon sideração seria promovida pela autoridade lançadora. Se o fato gerador se encontrasse dissimulado, o lançamento é que faria a sua revelação.

³⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 116.

2. Princípios Constitucionais Tributários

2.1. Princípio da Legalidade e Tipicidade

O princípio da legalidade tributária é o de maior relevância dentre todos os princípios tidos como de garantia fundamental do contribuinte, desempenhando funções de direito e garantia do cidadão. É resultado do próprio Estado de Direito.

Nos dizeres de Bandeira de Mello³¹, o princípio da legalidade demonstra a completa submissão da Administração às leis, que deve tão somente obedecê-las, cumpri-las e colocá-las em prática.

Está plasmado na CF/88 nos art. 5º, inciso II, 37 e 84, inciso IV.

No Direito Tributário este princípio orienta a instituição ou majoração de todos os tributos, conforme depreendido do art. 150, inciso I. A denominada estrita legalidade tributária é identificada no art. 97 do CTN. Conjugando esses dois artigos ao art. 145 da CF/88, a doutrina construiu o tipo tributário fechado, ou melhor, o princípio da tipicidade fechada, alegando que a lei instituidora do tributo deve conter todos os aspectos ou elementos do fato gerador.

A corrente positivista composta por Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro e César Guimarães, entre outros, defende a reserva absoluta de lei formal na definição em abstrato de todos os elementos necessários à tributação. Ou seja, a lei deve conter todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei.

Esse é o conceito tradicional do princípio da legalidade tributária, enraizado ao valor segurança jurídica, do qual é diretamente derivado, destina-se à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e dos contribuintes. Portanto, deve permear toda a atividade da Administração no que tange à tributação, não permitindo que surjam situações de incerteza e dúvidas em seu agir, argumentam os defensores desta corrente.

³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14 ed, 2002, p.83-84.

De acordo com Alberto Xavier³², os limites à liberdade decorrem de leis, inspiradas nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, mas não diretamente destes princípios, como fonte imediata desses limites. Além disso, em matéria tributária, as leis devem obedecer a um princípio de tipicidade, estabelecendo um *numerus clausus* de tributos para além do qual vigora uma ampla esfera de liberdade, tipicidade essa que significa precisamente inexistência de limite e conseqüentemente impossibilidade de abuso.

Malkowski³³ ensina que ao contrário de outras áreas do direito, em que prevalece o princípio da liberdade, em direito tributário prevalece o princípio da legalidade. Não se podendo afirmar que nessas outras áreas do direito a conduta não prevista legalmente será sempre lícita.

Prossegue dizendo que o direito tributário não se ocupa em definir o que é proibido ou permitido. Assim, não se pode afirmar que o não previsto pela lei tributária é proibido. As leis tributárias regulam as relações entre o Estado-Fisco e os contribuintes concernentes ao dever de pagar tributos. O princípio da legalidade tributária restringe-se a essas relações.

2.2. Princípio da Capacidade Contributiva e Isonomia

O princípio da capacidade contributiva relaciona-se com a medida de exteriorização da capacidade econômica do cidadão, onde a tributação deveria custear as necessidades da sociedade, permitindo o seu progressivo desenvolvimento econômico. Está intrinsecamente relacionado com o valor da justiça, expressando a idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas.

Na Constituição Federal, o princípio situa-se junto às espécies tributárias (artigo 145), às normas gerais estruturantes do sistema (artigo 146), à neutralidade

³² XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT. 1978. p. 37.

³³ MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal*. Editora de direito, 2000. p. 31-32.

concorrencial da tributação (artigo 146-A), e antes da enumeração das limitações constitucionais e dos impostos em espécie.

Não há uma referência expressa à idéia de custeio de serviço, ou de concorrer para as despesas públicas. O conceito que se torna relevante está expresso no artigo 3º da CF/88, no momento em que se refere à solidariedade social como contraponto da liberdade pura e de caráter individualista. No campo tributário, esse princípio tornou-se um desdobramento do princípio da solidariedade social, tornando-se elemento necessário para construir uma sociedade justa (artigo 3º, I, CF/88), o que repercute na identificação da eficácia jurídica que lhe deve ser conferida.

Sua aplicabilidade se dá antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária, que se apresenta como limitação ao poder de tributar (artigo 150, II, CF/88). Primeiramente, o ordenamento tributário deve se estruturar com base no princípio da capacidade contributiva; após a sua real implementação, obedecendo ao princípio da igualdade, os impostos devem ser criados.

O princípio da capacidade contributiva está consagrado no § 1º do artigo 145 da CF/88, entre os princípios gerais (diretrizes positivas) e não entre as limitações (restrições), e junto à identificação das espécies tributárias, da função estruturante das normas gerais e da neutralidade concorrencial da tributação (EC nº 42/2003). Ou seja, este princípio é um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário brasileiro.

Dirige-se ao legislador, no sentido de que sua inobservância na criação de um tributo fará com que seja agredido o artigo 145, § 1º, tornando essa lei inconstitucional. Por outro lado, também se dirige ao aplicador da lei, e servirá como critério para interpretação da norma legal, não apenas à luz da legalidade formal, mas examinado o ordenamento positivo e a realidade concreta aliados à capacidade contributiva. Nessa perspectiva, o princípio passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento.

Ao se partir da premissa de que o princípio da capacidade contributiva pode ter feição positiva, geram-se duas conseqüências imediatas. A primeira está relacionada ao princípio da isonomia, visto que a isonomia prevista no artigo 150,

inciso II, da CF/88, é um conceito que a doutrina correlaciona com a capacidade contributiva apesar de não se confundirem.

Inicialmente deve-se identificar a capacidade contributiva, para somente depois atingir-se a capacidade contributiva isonomicamente. Primeiro se identifica para após atingir-se o que foi identificado. O legislador deverá atingir pelo mesmo tributo todos aqueles que tenham praticado atos indicativos daquela aptidão. Se acontecerem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributação diferente, não haverá tributação isonômica, caracterizando inconstitucionalidade.

Considerando a técnica da Constituição, vê-se que no dispositivo apresentado no artigo 145, § 1º, o Constituinte não estava preocupado com o aspecto formal, tanto que não se referiu à lei fiscal, mas sim ao atingimento de determinada parcela da riqueza privada, e por isso determinou que os impostos devem ser graduados dessa forma. Daí, surge uma discussão relativa a como dar plena eficácia à isonomia.

Como forma de concretizar a capacidade contributiva o legislador dispõe dos seguintes subprincípios que possibilitam a operacionalização da tributação³⁴:

- Progressividade, informando que tanto maior a base de cálculo maior será a alíquota;
- Proporcionalidade, que mantém o valor da alíquota, variando a base de cálculo;
- Personalização, previsto no art. 145 da CF/88, jungido às condições pessoais do contribuinte;
- Seletividade, o tributo incide na razão inversa da essencialidade do tributo;
- Neutralidade, a incidência dos tributos para arrecadar ao erário não gera distorções na formação de preços privados.

Primeiramente, um aspecto a ser considerado é a invocação da isonomia

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 336.

quando o padrão de comparação apóia-se numa ilegalidade. Existem dois tipos básicos de violação à isonomia: quando se atinge alguém e isto pode levar ao julgamento da inconstitucionalidade da oneração e afastar esta discriminação; e quando a lei contempla uma situação ou pessoa e omite outra, quando concede benefício válido pra um e não para outro. Neste caso há um problema de inconstitucionalidade por omissão de norma que garanta o tratamento isonômico.

No segundo caso, o problema é de inconstitucionalidade por omissão da norma que garantiria o tratamento isonômico. A jurisprudência tem caminhado no sentido identificar e recompor as discriminações e tratamentos desiguais originados pela lei. Isto poderá ocorrer com a eliminação do benefício que foi obtido ou pela complementação do que falta na lei.

Outro aspecto a ser considerado é a norma tributária de incidência, cujo problema é a aplicação, por isonomia, da incidência à hipótese prevista na lei assim considerada, porque a lei teve o objetivo de onerar aquele tipo de manifestação de capacidade contributiva ou afastar a exigência, por isonomia, pois onera desigualmente os que manifestam a mesma capacidade contributiva. Ademais, o inciso II do artigo 150 da CF/88 diz que viola a isonomia onerar quem não tem capacidade contributiva e, também, não onerar quem manifeste a capacidade contributiva.

A isonomia é quebrada, por tratamento desigual, quando o imposto é exigido de quem não manifesta capacidade contributiva, ou mesmo não a possui, ou quando não se exige caso a capacidade exista e for manifestada pelo contribuinte. Esse aspecto é importante tanto no que se refere à isonomia quanto à competição no mercado, pois enquanto um concorrente suporta o ônus do tributo e outro não é atingido por ele, isto resulta em quebra da neutralidade da tributação frente à competição, contrariando o princípio consagrado no artigo 146-A da CF/88.

O princípio da isonomia deve servir também como norteador para a interpretação e aplicação da lei tributária, e está de acordo com o princípio da eficiência, previsto no artigo 37 da CF/88. A eficiência ali citada não é somente econômica, mas é também relacionada ao cumprimento dos princípios e valores constitucionais.

2.3. Os Princípios Constitucionais e a Norma Antielisiva

A introdução da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro causou impacto no conceito doutrinário que eleva a legalidade e a tipicidade fechada a um patamar acima de quaisquer outros princípios constitucionais. Dentre os valores que fundamentam a ordem jurídica há a segurança jurídica, a justiça, a igualdade, a liberdade e a solidariedade.

Para parte da doutrina, é inconcebível a existência de uma norma geral antielisiva, face às rígidas regras e princípios constitucionais, principalmente em relação à legalidade e tipicidade.

Por outro lado, há aqueles que acreditam que são os próprios princípios constitucionais, como a igualdade e a capacidade contributiva, que dão suporte à existência da norma geral antielisiva, justificando uma melhor e mais justa distribuição do ônus fiscal entre os contribuintes.

Por não haver limites da legalidade e tipicidade previstos na CF/88, a possibilidade de limitação estaria no conflito dos próprios princípios constitucionais, mais especificamente os princípios da capacidade contributiva e isonomia. Porém, grande parte da doutrina identifica a capacidade contributiva e a isonomia como comandos destinados ao legislador infraconstitucional, como formas de garantia e proteção ao cidadão, e não como limites à liberdade. Assim, estes princípios estariam em planos de atuação diferentes, cuja consequência é a inexistência de conflito entre eles, uma vez que a legalidade e tipicidade estariam num patamar superior à isonomia e capacidade contributiva.

O princípio da legalidade, segundo Amaro³⁵, não se restringe à autorização de lei para a cobrança de tributos; a legalidade tributária requer que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a refletir a situação hipotética descrita na lei.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, induz ao

³⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 213.

entendimento que a lei tributária busca alcançar todas as capacidades econômicas individuais e em suas devidas medidas, ou seja, a legislação fiscal deve tender a tributar todos aqueles que tenham capacidade econômica semelhante.

Dessa maneira, os valores justiça e igualdade, bem como o conteúdo do artigo 3º, I, da CF/88, que estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, justificam a existência de um instrumento de justiça fiscal representado pela norma geral antielisiva.

A lei seleciona o fato manifestador de capacidade contributiva e, a partir daí, sua tipificação. Sem a tipificação específica não há seleção e cria-se uma cláusula geral – o que permitiria ao aplicador o exercício de sua vontade para identificar o "fato imponible" e definir o objeto da relação jurídico-tributária.

Ricardo Mariz de Oliveira³⁶ expõe que a elisão fiscal pressupõe anterioridade à ocorrência do fato gerador tributário, de forma que a capacidade contributiva e a isonomia não poderão afetar a elisão, uma vez que ainda não há a situação fática tributária que permita a incidência destes dois princípios. O tratamento isonômico perante os tributos somente é possível após a existência do fato tributável, e que não se pode perder de vista que capacidade contributiva e isonomia são direitos do contribuinte, ou seja, garantias dele contra o Fisco constituindo limitações do poder de tributar.

Para Sampaio Dória³⁷, do ponto de vista político, o princípio da legalidade deve predominar sobre os da capacidade contributiva e igualdade, guias ideais da atividade legislativa que deve, entretanto, na formulação do direito positivo tributário, enfrentar realidades de poder nem sempre solícitas a ceder às necessidades da justiça fiscal.

Por outro lado, existe a concepção que relativiza a reserva absoluta de lei, à luz do pós-positivismo, defendido por uma segunda corrente que, diante da elasticidade dos tipos tributários, defende que a legalidade não é um princípio

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma antielusão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº76, p. 91.

³⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 121.

absoluto e fechado.

Neste sentido, altera-se o alcance e significado do princípio da legalidade tributária, tornando-o aberto à interpretação e à complementação judicial, tendo em vista que o Direito Tributário se utiliza de cláusulas gerais e de princípios indeterminados, impedindo, desta sorte, o fechamento total de seus conceitos, o que diverge da linha positivista, presa ao conceito fechado da tipicidade tributária, pela qual desautoriza uma dilatação na interpretação da lei tributária.

Sendo um dos vetores da tributação, o princípio da capacidade contributiva é capaz de efetivar a justiça fiscal. No entanto, seu endereçamento é ao Poder Legislativo, que detém a função constitucional própria de elaboração das normas tributárias, graduando na regra de incidência o índice de capacidade contributiva de cada cidadão. Tal princípio não autoriza o Judiciário tampouco a administração fiscal a realizarem no caso concreto a justiça fiscal.

O princípio da capacidade contributiva, visto de uma forma isolada no ordenamento, poderia autorizar o Fisco a tributar toda e qualquer capacidade econômica demonstrada pelo contribuinte, ainda que não estabelecida na hipótese de incidência de maneira direta. Entretanto, a positivação de garantias, artigo 145, § 1º, da CF/88, respeitando os direitos individuais do contribuinte, revela as limitações ao poder de tributar. De um lado, portanto, a capacidade contributiva, a igualdade, a justiça fiscal e de outro, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a liberdade privada.

Lodi Ribeiro³⁸ defende que a aplicação da norma antielisiva é resultado da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. A cláusula antielisiva seria utilizada para evitar atos ou negócios que revelem o exercício abusivo do ato, evidenciado pelo descompasso entre a sua motivação econômica e os efeitos por ele produzidos, com o intuito de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva.

Greco³⁹ afirma que a análise do tema planejamento fiscal deverá agregar

³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2003, p. 163.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 177-179.

além dos valores da propriedade e segurança, os valores da igualdade, solidariedade e justiça, sendo esta vista não apenas como justiça formal, mas também como justiça substancial. De onde decorre a necessidade de analisar não só a estrutura formal dos conceitos, o que consistiria em uma visão estática, mas também a perspectiva funcional que representa uma visão mais dinâmica, no sentido dos resultados concretos obtidos.

Ou seja, para o autor, o tema planejamento tributário deve ser analisado não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas deve-se considerar, também, sua utilização concreta, seu funcionamento e dos resultados que geram a luz de valores básicos como a igualdade, solidariedade social e justiça.

Dessa maneira, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida tributária, observando sempre os requisitos de licitude dos meios, anterioridade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento jurídico, Greco³³ afirma que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna do convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.

Por fim, o autor afirma que não resta dúvida de que vigoram os princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária, o que não pode concordar é com a adjetivação de ambos os princípios, considerando incabível a utilização da “estrita” e “fechada” para qualificar ambos os princípios quando aplicados à ordem tributária.

Em sentido diametralmente oposto a Greco, Xavier sustenta que:

Os princípios do Estado social, da solidariedade, do compartilhamento justo nas despesas públicas (...), não teria, pois, face à Constituição brasileira, força cogente bastante para restringir garantias e direitos individuais, como os princípios da tipicidade e a liberdade para contrata.

Não vislumbramos também como os princípios da proporcionalidade ou razoabilidade possam ser invocados (...) como limites constitucionais imanentes à liberdade individual de contratar.⁴⁰

Para o autor, o princípio da proporcionalidade é um limite para a atuação

⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 125.

do Estado e não um limite para a atuação dos particulares, que não são investidos de poderes funcionais de autoridade capazes de atingir a esfera de outrem em termos excessivos.

A interpretação não é um direito subjetivo que possa ser exercido em termos abusivos, mas uma atividade intelectual necessária para a definição da existência e dos contornos de dado direito. A interpretação ou é verdadeira ou é falsa, ou é correta ou é incorreta. Se é inexata ou equivocada o contribuinte não conseguiu situar-se para além do tipo legal. Se, ao invés, a interpretação é correta o ato ou negócio por ele praticado é extra típico e é, por conseguinte, insuscetível de tributação por analogia.⁴¹

O autor não vislumbra, portanto, que se possa falar num abuso de interpretação de conceitos abertos e determinados suscetível de sanção por norma antielisiva,

A meu ver, a posição desses doutrinadores que afastam qualquer possibilidade de existência válida de uma norma geral antielisiva no sistema normativo nacional é questionável, já que esta espécie de norma tem fundamento em um valor tão importante quanto o da legalidade e também amparado pela Constituição.

Alguns questionamentos gerados são a validade da norma antielisiva e a sua aplicação no caso concreto, e a limitação de excessos cometidos pelo Fisco. O que não pode ocorrer é a negação de qualquer espécie de norma geral antielisiva, sob o pretexto de que o texto constitucional não comporta essa espécie normativa.

A aplicação da norma antielisiva geral acaba gerando um conflito. De um lado, a legalidade tributária e a liberdade privada, com o valor da segurança jurídica, protegendo o contribuinte das investidas do Fisco e, de outro, a capacidade contributiva, fundada no valor justiça, autorizando o Fisco a identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, como prescreve o artigo 145, § 1º, da CF/88. Não resta outra alternativa, senão recorrer ao princípio da unidade hierárquico-normativa e à técnica da ponderação de valores, avaliando a constitucionalidade do dispositivo antielisivo.

⁴¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 125.

O princípio da unidade hierárquico-normativa obriga o intérprete a considerar a Constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar. Sua função principal é a otimização das normas, na medida em que se tem de produzir um equilíbrio, sem jamais negar por completo a eficácia de qualquer norma. Aplica-se por decorrência lógica à norma antielisiva.

Estrella⁴², afirma que tradicionalmente, o conflito de regras se desenrola na dimensão da validade e por isso é resolvido pela aplicação hermenêutica dos critérios hierárquico (*lex superior derogat inferiori*), cronológico (*lex posterior derogat priori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*). Esses critérios são de pouca utilidade para a solução de tensão entre princípios constitucionais, sendo melhor aplicável a técnica da ponderação de valores, pois transcorre na dimensão do peso, do valor.

Luís Roberto Barroso⁴³ entende tratar-se de uma linha de raciocínio que procura identificar o bem jurídico tutelado por cada uma das normas, associá-las a determinado valor, isto é, ao princípio constitucional ao qual se reconduz, para, então, traçar o âmbito de incidência de cada norma, sempre tendo como referência máxima as decisões fundamentais do constituinte.

Essa técnica torna-se necessária quando, de fato, estiver caracterizada a colisão entre pelo menos, dois princípios constitucionais incidentes sobre um caso concreto. Neste trabalho, especificamente, na aplicação da norma antielisiva, os princípios da legalidade e da liberdade conflitam com o princípio da capacidade contributiva.

Estrella⁴⁴ afirma que os princípios da legalidade e da liberdade privada tutelam o valor segurança jurídica e o interesse privado da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico.

⁴² ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Elisão. Evasão Fiscal. Déficit Fiscal. A Norma Antielisão e seus efeitos – art. 116, parágrafo único do CTN. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, nº 225, jul/set de 2001, p.195-216.

⁴³ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p.185.

⁴⁴ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Elisão. Evasão Fiscal. Déficit Fiscal. A Norma Antielisão e seus efeitos – art. 116, parágrafo único do CTN. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, nº 225, jul/set de 2001, p.195-216.

Já o princípio da capacidade contributiva tutela o valor justiça e o interesse público de arrecadar receitas para fazer frente às diversas necessidades sociais, as quais competem privativamente ao Estado supri-las. A diminuição do déficit fiscal e a tentativa de reduzir as desigualdades sociais, que aparecem mundialmente nas manifestações populares, consubstanciam exigências da moderna sociedade a serem atendidas por qualquer governo democrático.

Para solucionar o conflito, o juiz deverá aplicar o princípio da proporcionalidade na sua tríplice dimensão³³:

a) adequação, a restrição a cada um dos interesses deve ser idônea para garantir a sobrevivência do outro;

b) necessidade, tal restrição deve ser a menor possível para a proteção do interesse contraposto; e

c) proporcionalidade estrita, o benefício logrado com a restrição a um interesse tem de compensar o grau de sacrifício imposto ao interesse antagônico.

Na terceira dimensão do princípio da proporcionalidade, deve aplicar o raciocínio baseado na Lei de Ponderação, ordenando que quanto mais intensa for a intervenção em um direito tanto mais graves devem ser as razões que a justificam. Para isso, é necessário passar por três fases:

1) determinar a intensidade da intervenção;

2) determinar as razões que a justificam; e

3) ponderação estrita, por meio de atribuição de pesos específicos aos interesses em jogo.

Neste caso, a restrição imposta a um interesse deve ser a mínima possível para que seja indispensável à sua convivência com o outro, de forma a que nenhum deles desapareça por completo. Se isso acontecer, não haverá ponderação de interesses, e sim, preponderância de interesses, pois o pressuposto dessa técnica é a convivência harmônica dos interesses. Logo, os dois interesses sobrevivem juntos, lado a lado.

De acordo com o ordenamento brasileiro, há espaço para aplicação da norma antielisiva. Dentro das interpretações possíveis, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem fazendo uso da técnica alemã da interpretação conforme a Constituição, o que afirma a constitucionalidade da norma antielisiva. Contudo, fora de dúvidas é que a intervenção do Fisco, autorizada por lei antielisiva, na busca de potenciais econômicos, deve estar plenamente justificada. As razões da intervenção precisam ser claras. A relação Fisco e contribuinte deve ser transparente.

3. Norma Antielisiva Brasileira

3.1. Interpretação Econômica do Direito Tributário

Os temas planejamento tributário e elisão fiscal, do ponto de vista jurídico, são importantes principalmente quanto aos aspectos da isonomia e da concorrência. No primeiro aspecto, a isonomia é quebrada quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, e quando não se cobra tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado.

A isonomia possui prestígio inquestionável na CF/88, que começa no preâmbulo, passa pelo caput do artigo 5º e chega à especificidade no campo tributário, no artigo 150, inciso II. Ao analisar o assunto planejamento tributário, a isonomia passa a ser parâmetro para identificar infração legal e, também, para embasar interpretação das normas legais.

Quanto à concorrência, em um regime de mercado a competição deve ocorrer por meio de variáveis que digam respeito à aptidão, criatividade e qualidade dos serviços prestados, e não à variável tributação, que não deve, de forma alguma, ser um instrumento de diferenciação que interfira na mercado de competição.

O tema da concorrência, também é constitucionalmente relevante, conforme pode ser verificado no artigo 1º, inciso IV e no artigo 170 da CF/88. Além disso, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, inseriu o artigo 146-A na Seção dos Princípios Gerais do Sistema Tributário, que autoriza a lei complementar prever critérios especiais de tributação objetivando prevenir desequilíbrios da concorrência.

A interpretação econômica surgiu por influência de Becker e objetiva impor ao juiz o dever de desenvolver completamente o pensamento jurídico contido no Direito Tributário, fazendo-o levar em conta os fins da lei tributária e o seu alcance econômico.

Tal teoria consiste na busca do significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e capacidade contributiva, atentando para o

conteúdo econômico do fato tributável, numa visão finalística, em detrimento dos aspectos formais que o cercam.

Johnson Barbosa afirma:

A interpretação econômica surgiu como um método para combater a evasão ou a elisão fiscal mediante abuso de formas jurídicas, mais como uma necessidade interpretativa, para se alcançar uma melhor organização de justiça, ou seja, como uma reação ao modelo de interpretação tradicional que expulsou a atividade valorativa e, conseqüentemente, impunha ao juiz uma camisa de força que o impedia de realizar a melhor justiça em certas situações extremas, sobretudo abusivas.⁴⁵

Portanto, a interpretação econômica surgiu muito mais como uma reação ao modelo interpretativo tradicional, positivista, normativista, que não permitia alcançar certas situações para as quais havia um clamor de justiça pela lei tributária, sobretudo tendo em vista o princípio da capacidade contributiva.

Becker formulou sua tese tendo em vista a necessidade de norma geral que atenuasse o positivismo vigente à época e que favorecia a evasão fiscal. Ives Gandra Martins explica o funcionamento da teoria:

Por decorrência do elevado grau de abstração vertente desses preceitos, o aplicador da lei tinha autonomia para definir, valendo-se da hermenêutica e calcado nos resultados econômicos alcançados pelos agentes, se o tributo era ou não passível de exigência. Tornou-se praticamente irrelevante, por conseguinte, as formas das quais se revestiam os negócios jurídicos, ou mesmo as causas que os motivaram: situações que apresentassem resultados econômicos semelhantes poderiam ser tributadas nas mesmas bases.⁴⁶

Da mesma forma, o autor explicita as conseqüências da aplicação da teoria:

A rigor, verificou-se uma inversão de valores: a estrutura jurídica que havia sido concebida para combater a elisão fiscal, isto é, os excessos cometidos pelos contribuintes nos planejamentos tributários, passou a ser um instrumento eficaz de arrecadação, que, como relata a doutrina estrangeira, foi utilizado de forma arbitrária pelo Erário, visto que este se viu favorecido pela aplicação de

⁴⁵ BARBOSA, Johnson. Elisão Tributária e seu Contexto. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 46.

⁴⁶ MARTINS, Ivens Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, nº 36, 2001, p. 228.

critérios subjetivos, o que era abalizado pelas normas citadas.⁴⁷

De acordo com Johnson Barbosa⁴⁸ foram identificadas oito variantes conceituais da interpretação econômica em autores nacionais e estrangeiros:

A primeira busca a interpretação econômica desprezando-se a forma jurídica, ou seja, a busca da *intentio facti* em contraposição à *intentio juris*. Não se restringe àquela situação em que se discute a forma jurídica, a utilização de um negócio jurídico ou de uma série de negócios jurídicos em que a realidade econômica está por trás. Essa vertente abrange situações em que não se está discutindo propriamente uma consideração a respeito de abuso de forma, mas até mesmo o sentido de um determinado tipo que utiliza conceitos determináveis ou que propiciam certa abertura.

A segunda vertente está em busca da identidade de efeitos econômicos, e é talvez a mais radical das variantes conceituais. Abriga a teoria dos tipos, a teoria do fato gerador substitutivo e, com certo cuidado, a teoria de Griziotti, que, na sua obra, criticava a teoria da interpretação econômica, porque achava que a dele era original.

A terceira corrente, combate de abusos de formas do direito privado, como também a quarta, introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário, de certo modo têm sua inspiração na primeira, mas de uma maneira mais restritiva. A primeira não considera se há abuso ou não de forma e pode favorecer tanto ao Fisco como ao contribuinte. A terceira e a quarta não; são variantes conceituais a serviço da máquina arrecadatória, para desqualificar situações de elisão do contribuinte e possibilitar a atuação da norma de tributação.

A quinta concepção, utilização de conceitos próprios do Direito Tributário em decorrência de sua autonomia, apenas passa próximo da teoria da interpretação econômica. Essas cinco primeiras variantes conceituais têm em comum a idéia de que a interpretação no Direito Tributário deve buscar o substrato econômico do fato,

⁴⁷ MARTINS, Ivens Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, nº 36, 2001, p. 228.

⁴⁸ BARBOSA, Johnson. Elisão Tributária e seu Contexto. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 46-56.

o comportamento dos indivíduos e, quando esse comportamento é abusivo em relação ao resultado econômico pretendido, com o objetivo de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma, esse esquema abusivo e tributar o que está por trás dessa manipulação do fato gerador.

Na sexta, sétima e oitava, observa-se que há um direcionamento diferente. Vários autores reduzem a interpretação econômica à mera interpretação teleológica. Enquanto a interpretação normal, tradicional, tem como eixo a lei e interpretar, para aqueles autores, o sentido da lei, da norma, é buscado pelo intérprete diretamente no fato, evidentemente por intermédio da lei. O que há de comum nessas três últimas variantes conceituais é mais a busca de um novo modelo de interpretação preocupado com o fato, deslocando o eixo interpretativo da lei para o próprio fato concreto.

Em razão das críticas que foram dirigidas à segunda variante, subsistiu até hoje a idéia da interpretação econômica nos termos da variante três, ou seja, como método interpretativo próprio do Direito Tributário para combater o abuso de formas do direito privado. E essa variante inspira praticamente todas as normas antielisivas existentes.

Ora se fala em abuso de forma, ora em fraude à lei, ora em ofensa ao espírito da lei, mas sempre dentro da concepção da terceira variante. Na interpretação econômica, sobretudo o segundo e o terceiro grupos tiveram a virtude de representar uma reação ao modelo de interpretação positivista e normativista, autorizando o intérprete a desconsiderar, a saltar as formas jurídicas abusivas e a buscar a tipificação do fato gerador na atividade econômica, no fato econômico que estaria por trás dessa manipulação de forma. E o grande valor que reforçava essa primeira contribuição da interpretação econômica era o princípio da capacidade contributiva que a teoria funcional de Griziotti elegeu como causa da tributação.

Outro elemento importante a ser considerado é a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Aqui não se desconsidera o fato, mas o seu ator. Desconsidera-se aquela pessoa que aparece como a quem se imputa aquele negócio para buscar a pessoa que está por trás, que, na verdade, é a que está realizando aquela atividade econômica objeto da tributação. Então a teoria da

desconsideração da pessoa jurídica tem a mesma origem em termos de insuficiência com o modelo tradicional da interpretação jurídica. A noção de causa foi também o modo de procurar tornar mais dúctil a idéia de ilegalidade para expandi-la ou restringi-la a certas situações.

O modelo de interpretação tradicional parte do seguinte: a interpretação é da lei, fixando o seu sentido por meio da formulação da norma geral, premissa maior, que vai ser a moldura legal onde irá trabalhar o intérprete; determinação do fato provado, verdadeiro, premissa menor; raciocínio lógico formal, subsunção, conclusão de silogismo com a elaboração da norma individual que fixa o sentido da lei para o caso.

A compreensão deve ser voltada para os fatos, as suas circunstâncias, e ao fenômeno jurídico, ao mesmo tempo fático, valorativo e normativo, para buscar esse sentido no sistema jurídico. Quando se fala em sistema jurídico, entenda-se como formado por dois subsistemas: normativo e principiológico. O sistema fornece as fontes do Direito, exatamente onde o intérprete vai buscar a fundamentação e o apoio para desenvolver o sentido que ele vai atribuir àquele fato concreto da conduta.

O princípio da legalidade, por sua origem, deve ser entendido hoje como um princípio que enfatiza dois grandes valores: o da representatividade, ou seja, da tributação consentida e uma adequação da tributação, exigência do próprio estado de direito. Aí se encontra a origem, sobretudo a influência do princípio do estado de direito, da tipicidade e da separação do direito no princípio da legalidade.

O princípio da tipicidade é visto como uma decorrência do princípio da legalidade, sobretudo em razão dessa visão da legalidade como uma adequação à exigência do próprio estado de direito. Isso importa em tipicidade e em observar o princípio da separação das leis.

Uma discussão entre os tributaristas brasileiros sobre a tipicidade é em relação a ela ser aberta e fechada. Quando se diz que a tipicidade fechada exige que todos os elementos do fato jurídico estejam descritos na lei, o elemento pessoal, o subjetivo, o temporal, o espacial, é impossível que esse tipo não permita outro tipo de interpretação que não seja a valorativa. No modelo do CTN tentou-se estabelecer

essa diferença entre interpretação da lei e interpretação do fato.

Já no modelo culturalista, defende-se que a interpretação do fato tem que considerar que o fenômeno jurídico é simples e aberto e que o conhecimento jurídico é do sujeito participante. Então é impossível evitar as argumentações interpretativas em torno do sentido de tipos, mesmo os tipos fechados, porque o legislador, na descrição desse tipo, em razão de sua própria natureza de ser um todo simples e aberto, vai ter que utilizar, em certas situações, palavras ou conceitos determinados ou indeterminados, de modo que o princípio da tipicidade não poderá evitar isso.

Johnson Barbosa⁴⁹ vê com reservas doutrinas que querem extrair do princípio da tipicidade essa possibilidade de certa valoração do intérprete, porque isso nega a própria essência do fenômeno jurídico. A rigor não há uma incompatibilidade entre interpretação econômica e legalidade. A possível incompatibilidade se daria mais em função do princípio da tipicidade

O problema da interpretação econômica se resolve como interpretação valorativa, interpretação estimativa, e isso é da própria natureza do Direito, então nem mesmo a tipicidade fechada vai impedir essas considerações valorativas a que se pode chamar de interpretação econômica, porque não há de haver um modelo interpretativo para cada situação, para cada tipo de Direito.

3.2. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos

O novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos que possuem o vício da dissimulação, dependendo de procedimento especial, próprio para este fim.

Hugo de Brito⁵⁰ salienta que não se trata de nenhum procedimento já previsto em lei, mas procedimentos especificamente destinados a viabilizar a prática da atividade administrativa de desconsideração dos referidos atos ou negócios

⁴⁹ BARBOSA, Johnson. Elisão Tributária e seu Contexto. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 51.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito, *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo, Atlas, 2003, p. 365.

jurídicos, haja vista a expressão “a serem estabelecidos”.

Diante do princípio da reserva legal, entende-se que somente lei ordinária poderá disciplinar tais procedimentos. Entretanto, numa tentativa inócua de criação de regulamentação para a máxima efetividade da norma antielisiva, a Medida Provisória 66/2002 tentou regulamentar os procedimentos, porém ao tornar-se a Lei 10.637 de 30/12/2002, teve os seus dispositivos relativos a antielisão suprimidos. Portanto, a questão procedimental carece ainda da edição de nova lei ordinária que estabelecerá a operacionalização da desconsideração.

Poderiam alguns entender que a Lei Complementar 104 poderia ser aplicada independentemente da edição de lei ordinária, observando-se os procedimentos existentes na legislação administrativa tributária.

Marco Aurélio Greco⁵¹ afasta esta possibilidade argumentando que se trata de situação que refoge aos casos normais ou corriqueiros de fiscalização diante da necessidade de juízo prévio da qualificação jurídica dos atos ou negócios sob análise. Aduz que num primeiro passo envolve a ponderação de elementos subjetivos, finalidades e intenções, o que faz com que a desconsideração se torne questão prejudicial e distinta da eventual ação fiscal propriamente dita, regulada pela atual legislação de procedimentos tributários.

Um ponto importante consiste em saber se é possível desconsiderar atos ou negócios jurídicos através de simples ato administrativo sem desconstituir seus efeitos, face ao princípio da divisão de poderes do Estado, onde o Poder Judiciário detém a função jurisdicional (princípio da reserva de jurisdição). O princípio da separação dos poderes seria afetado por permitir que representante do Fisco deixe de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher entre vários dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir da presunção de que o contribuinte tenha pretendido utilizar-se da lei para pagar menos tributos.

Greco⁵² diz que para a administração tributária surge um desafio, que é o desafio do duplo ônus da prova, ou seja, não adianta apenas desconsiderar os atos

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 75, 2001, p. 131.

⁵² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 404.

ou negócios praticados no perfil da lei, é preciso também demonstrar qual foi o fato gerador efetivo que ocorreu para aplicar a legislação pertinente a este fato gerador, o que suscita um duplo ônus da prova. Primeiro, o ônus da prova da finalidade de elidir e, segundo, o ônus da prova de qual fato gerador efetivamente ocorreu.

Alberto Xavier⁵³ defende que diante do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é reconhecida às autoridades administrativas a faculdade de, unilateralmente, desconsiderar o ato ou negócio simulado mediante a declaração de sua ineficácia ou inoponibilidade ao Fisco.

Sustenta seu entendimento em três fundamentos: o primeiro infirma que a nova lei não tem o condão de autorizar a autoridade administrativa a invalidar o ato jurídico no que se refere a relação entre particulares, mas tão somente proceder declaração de ineficácia relativa ao Fisco; o segundo fundamento reside na lógica do princípio da verdade material, que deve ser buscada pelo Estado em decorrência do seu poder-dever de investigar a verdade dos fatos; e por último, afirma que o princípio da reserva de jurisdição não é incompatível com a auto-tutela, privilégio de execução prévia ou presunção de legalidade do ato administrativo. Arremata seu pensamento nos seguintes termos:

A atribuição de um poder de "auto-tutela declarativa" à Administração, quer este se digne por imperatividade ou obrigatoriedade do ato administrativo, não é incompatível com o princípio da reserva de jurisdição, constituindo o fundamento da atribuição de "monopólio da primeira palavra" à Administração pública, em matéria não intrinsecamente jurisdicional, como é a declaração de ineficácia relativa do ato simulado.⁵⁴

Em oposição a Alberto Xavier vem José Artur Lima Gonçalves⁵⁰, que afirma que impedir a produção de efeitos jurídicos, ainda que frente ao Estado, corresponde a fazer de conta que o ato jurídico perfeito não existe, e não é possível desconsiderar ato jurídico perfeito que existe e cuja validade não foi submetida a apreciação judicial. Afirma que se isto ocorresse não haveria proteção a ato jurídico

⁵³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 73.

⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 75.

perfeito, cujos efeitos passariam a estar à disposição da Administração, o que parece não estar conforme o que determina a Constituição. Mais adiante conclui:

Admitir a anulação de seus efeitos – por ato administrativo – implica equiparar a função administrativa à função jurisdicional, na medida em que os efeitos jurídicos decorrentes da "desconsideração" do negócio jurídico pelo ato administrativo já seriam, desde logo, equivalentes (no plano validade/produção de efeitos) à eventual decretação judicial de nulidade do negócio jurídico (plano da existência).⁵⁵

Grande parte da doutrina sustenta que a lei permite que a autoridade administrativa desconsidere os atos ou negócios dissimulatórios, mas entende que não se trata de ato discricionário ou arbitrário do agente fiscal, eis que será praticado na conformidade das normas contidas na lei ordinária procedimental a ser editada.

Quanto aos efeitos da desconsideração, James Marins⁵⁶ afirma que o pronunciamento de desconsideração desconstitui o ato ou negócio jurídico, embora para fins estritamente administrativos, tendo eficácia constitutiva negativa total ou parcial. Aduz que:

A desconsideração, enquanto ato jurídico administrativo desconstitutivo, não gera, por si só o nascimento da obrigação tributária. O despacho de desconsideração não é "fato gerador" da obrigação tributária, mas mero antecedente lógico de outro ato administrativo que é o lançamento, agora sim, embora excepcionalmente, de natureza constitutiva pois a chamada "requalificação" do fato é decorrente de uma ficção legal que reescreve a realidade de modo a fazer surtir de um fato não realizado os mesmos efeitos jurídicos que decorreriam de sua realização. Requalifica, reescreve mas não muda a realidade fática, nada acrescenta ao mundo real, mas meramente ao mundo jurídico e ainda assim exclusivamente no limitado campo tributário.⁵⁷

As conclusões de James Marins, além de discorrer quanto aos efeitos da desconsideração, auxiliam no entendimento da posição de Alberto Xavier quanto a

⁵⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. "A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.o. 81, p. 231.

⁵⁶ MARINS, James (coord.). *Tributação & antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 131.

⁵⁷ MARINS, James (coord.). *Tributação & antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 131.

possibilidade da desconsideração pelo ato administrativo. A ocorrência de ficção legal que nada cria no mundo real, mas apenas surte efeitos no campo tributário, minimiza a idéia de que a ação administrativa invade a esfera jurisdicional pela declaração de nulidade integral do ato dissimulatório. Na verdade, a desconstituição relativiza o ato ou negócio jurídico para fins de tributação, mas não declara nula a relação havida entre particulares.

Nessa mesma linha, Bonilha⁵⁸ afirma que, juridicamente, este ato continua no mundo jurídico, está produzindo efeitos, apenas ele é afastado, pelo Fisco, que já pode fazê-lo, portanto, através de um ato próprio. O Poder Executivo tem poder de autotutela, ou seja, ele tem que, obedecido o princípio da legalidade, exercer uma tutela sobre a legalidade dos seus atos e sobre os direitos do estado. Tributação é um direito, o direito de crédito tributário é um direito do Estado. A reserva de jurisdição do Poder Judiciário abrange a tutela executiva. Quando a administração se vê forçada a exigir do contribuinte o crédito tributário e este não paga, a administração não tem poder de forçar ou fazer uma execução forçada do patrimônio do contribuinte, tem que apelar para o Poder Judiciário.

Mas a administração tem a autotutela declarativa, ou seja, ela tem o poder de declarar os atos ou os direitos que são seus. E aí então a desconsideração é um ato que tem esta natureza, é um ato declaratório, cujos efeitos são parciais. Se ela tivesse um efeito total, aí sim estaria invadindo a área do Poder Judiciário. Em relação aos terceiros, que não o Fisco, o ato continua produzindo efeitos.

⁵⁸ BONILHA, Paulo Celso. Repercussões da Lei. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 278-279.

CONCLUSÃO

O tema planejamento tributário é bastante vasto e não se pretendeu neste trabalho esgotar o assunto, mas apenas abordar a validade da norma geral antielisiva face aos princípios constitucionais, em especial os da legalidade e tipicidade em cotejo com os princípios da capacidade contributiva e isonomia, discutir a respeito da constitucionalidade ou não de tal norma, de ser de aplicação imediata ou depender de lei regulamentadora, entre outras questões. Apresentam-se a seguir algumas conclusões.

Os contribuintes possuem direito a buscar formas que propiciem a conciliação dos aspectos negociais com aspectos fiscais que objetivam a anulação, redução ou adiamento do ônus tributário, podendo fazê-lo por meio do planejamento tributário sem qualquer forma de abuso de direito, porém o diferencial concorrencial não poderá estar somente associado à variável tributária, pois esta não deve, de forma alguma, ser um instrumento de diferenciação que interfira no mercado de competição.

Os princípios constitucionais devem nortear a busca pelo planejamento tributário, uma vez que o contribuinte deverá ter pleno conhecimento das conseqüências jurídicas a que está submetido ao realizar determinadas condutas, uma vez que é no campo nebuloso entre a incidência e não incidência tributária, surgida nas lacunas da lei que instituem o tributo que surge o planejamento tributário.

Para que a relação Fisco-Contribuinte seja regular, normas de interpretações e integração devem ser seguidas, fontes do Direito Privado e seus conceitos são trazidos sob a égide da interpretação das normas tributárias com a finalidade de esclarecer o real intuito da lei, obviamente, sem prejudicar o contribuinte.

O Direito Tributário tem ultrapassado as posições mais rígidas da jurisprudência dos conceitos, com a tese da superioridade do direito civil sobre o fiscal, e da jurisprudência dos interesses, com a defesa da autonomia do Direito

Tributário e da interpretação econômica. Passou a prevalecer a jurisprudência dos valores, com a hegemonia dos princípios, o equilíbrio entre os poderes do Estado e a harmonização entre direito e economia. O planejamento é tido como forma legítima de economia de tributos ou postergação de seu pagamento, desde que não haja abuso de direito.

Os princípios da legalidade e da tipicidade não devem ser encarados como dogmas, mas como garantias do contribuinte, que podem ceder em determinadas circunstâncias, desde que presentes critérios de razoabilidade, necessidade, utilidade, prestigiando-se a capacidade contributiva como expressão de valores como a justiça, a igualdade e a solidariedade.

As palavras-chave para entender e interpretar a norma antielisiva de modo a compatibilizá-la com os princípios constitucionais, como convém a um sistema pautado na presunção de legalidade e de constitucionalidade das leis, são a dissimulação e o abuso de direito. A norma opta por ampla fórmula de combate ao abuso de direito, revelado na utilização da expressão dissimulação que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e verificação da intenção negocial.

A cláusula geral antielisiva brasileira é compatível com a Constituição Federal, uma vez que não fere o princípio da legalidade e não autoriza a utilização da integração analógica. Ainda que se chocasse com a analogia, tal cláusula constituiria uma exceção legítima ao artigo 108, § 1º, do CTN.

A norma em questão não é norma de direito material, mas sim de cunho processual, e se trata de uma verdadeira norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva. Nada tem a ver com a norma anti-simulação que já existia no direito brasileiro (artigo 149, VII, do CTN).

A norma antielisiva brasileira tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para adequar o *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é uma característica da elisão, na qual a dissimulação se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. A

norma trabalha por contra-analogia ou por redução teleológica e insere uma exceção ao artigo 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada, e só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrada pela lei ordinária nele prevista. Até lá, não pode ser invocado para o fim de serem desconsiderados atos ou negócios celebrados e que tenham o efeito previsto no dispositivo.

A ocorrência do abuso de direito, por configurar um ilícito, contamina o planejamento e, a partir da vigência do Código Civil, não é hipótese abrangida pelo dispositivo, podendo ser invocada pelo Fisco mesmo antes da edição da lei ordinária de procedimentos, enquanto que a fraude à lei, de caráter não penal, é regra de ajustamento do ordenamento jurídico que assegura sua imperatividade, e como tal tem aplicação independente dos procedimentos previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Neste trabalho foram apresentadas discussões a respeito de diversos aspectos da norma geral antielisiva brasileira. A utilidade e aplicação do dispositivo ainda são fonte de divergência na doutrina nacional e certamente ainda não estarão pacificados num período próximo. A tentativa de edição de lei por meio da Medida Provisória 66/2002 tornou-se inócua, pois ao tornar-se lei os dispositivos referentes à desconsideração foram todos suprimidos. Resta à Administração Tributária aguardar a elaboração da lei ordinária que regule os procedimentos para desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do (Coord.). *Planejamento tributário & a norma geral antielisão*. Curitiba: Juruá, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.

Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002.

BARBOSA, Johnson. Elisão Tributária e seu Contexto. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONILHA, Paulo Celso. Repercussões da Lei. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

CARRRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17 ed. São Paulo, Malheiros. 2002.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Elisão. Evasão Fiscal. Déficit Fiscal. A Norma Antielisão e seus efeitos – art. 116, parágrafo único do CTN. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, nº 225, jul/set de 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Procedimentos de descon sideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 75, 2001.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PESQUISA TRIBUTÁRIA. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13578&pagina=0>. Acesso em: 28 jun. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo, Atlas, 2003.

MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal*. Editora de direito, 2000.

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

MARTINS, Ivens Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, nº 36, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14 ed, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº76.

PERIN, Carlos Alexandre. Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3943>>. Acesso em: 22 ago. 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

_____. *Planejamento Fiscal: panorama sete anos depois da LC n. 104/01*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 159, 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Temas de interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: São Paulo; Renovar, 2003.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

ULHOA, Daniel da Silva. *A norma geral antielisão. Parágrafo único do artigo 116 do CTN. Breves considerações*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5692>>. Acesso em: 01 jul. 2009.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT. 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002