

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIAL

NORMA TRIBUTÁRIA ANTIELISIVA À LUZ DA LEGALIDADE E DA  
LIVRE INICIATIVA

CURITIBA  
2006



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

**LUIZ CARLOS FORTES BITTENCOURT**

**Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Centro de Ciências Jurídicas e Sociais

Mestrado em Direito Econômico e Social

Curitiba  
Fevereiro de 2006



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

**LUIZ CARLOS FORTES BITTENCOURT**

**Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

**Orientador: Prof. Dr. Roberto Catalano B. Ferraz**

Curitiba  
Fevereiro de 2006



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

TERMO DE APROVAÇÃO

**LUIZ CARLOS FORTES BITTENCOURT**

**Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

Curitiba, 23 de fevereiro de 2006.

**Prof. Dr. Roberto Catalano B. Ferraz**  
Orientador – PUC-PR

**Prof. Dr. José Roberto Vieira**  
Convidado - UFPR

**Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem**  
Membro – PUC-PR

**Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet**  
Suplente – PUC-PR

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização do autor.

## LUIZ CARLOS FORTES BITTENCOURT

Graduou-se em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, em 2002. Ingressou no Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social no ano de 2003. Participa do grupo de estudo “Política Jurídico-Fiscal” vinculado ao Mestrado em Direito da PUC-PR. Atua como advogado em Ponta Grossa-PR, sócio do escritório Luiz Carlos D. Bittencourt Advogados Associados.

### Ficha Catalográfica

B624n 2006	Bittencourt, Luiz Carlos Fortes Norma tributária antielisiva à luz da legalidade e da livre iniciativa / Luiz Carlos Fortes Bittencourt ; orientador, Roberto Ferraz. – 2006. viii, 150 f. ; 30 cm  Dissertação (mestrado) -- Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006 Inclui bibliografia  1. Elisão fiscal. 2. Legalidade. 3. Livre iniciativa. 4. Segurança jurídica. 5. Sonegação fiscal. I. Ferraz, Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social. III. Título.  CDD 20. ed. -- 341.3951 341.2734 341.39
---------------	---

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	9
2.1. Conceitos e distinção.....	9
2.2. Origem da Norma Antielisiva.....	20
2.3. Norma Antielisiva e Analogia.....	29
2.4. Intenção Negocial ou <i>Business Purpose</i> .....	31
2.5. Breve Incursão no Direito Comparado.....	33
2.5.1. Portugal.....	34
2.5.2. Itália.....	35
2.5.3. Alemanha.....	36
2.5.4. Argentina .....	37
2.5.5. Espanha.....	38
2.5.6. França.....	39
2.5.7. Inglaterra.....	39
2.6. Outros Conceitos Relacionados com o Tema.....	40
3. PINCÍPIO DA LAGALIDADE.....	46
3.1. Breve Histórico.....	46
3.2. Constituições Anteriores.....	47
3.3. Constituição Federal de 1988.....	49

3.4. Significado do Princípio da Legalidade e sua Aplicação à Norma Antielisiva.....	52
3.5. Legalidade em Sentido Formal e Material.....	55
3.6. Legalidade e Segurança Jurídica.....	59
3.7. Princípio da Legalidade e Cláusulas Pétreas.....	65
4. PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.....	76
4.1. Considerações Iniciais.....	76
4.2. Livre Iniciativa e Cláusulas Pétreas.....	85
5. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.....	90
5.1. Considerações Preliminares.....	90
5.2. Significado do Verbo Dissimular.....	92
5.3. Simulação Absoluta e Simulação Relativa.....	95
5.4. A ADIn nº 2446-9.....	98
6. OS ARTIGOS 13 E SEQUINTEs, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002..	102
7. CONCLUSÕES.....	109
8. ANEXO I.....	115
9. BIBLIOGRAFIA.....	146

## RESUMO

BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes; Ferraz, Roberto. **Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**. Curitiba, 2005. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

O presente estudo tem o objetivo de investigar a possibilidade, ou não, de inserção de norma tributária antielisiva na ordem jurídica brasileira à luz dos princípios constitucionais da legalidade e da livre iniciativa. Os referidos princípios encontram-se estritamente relacionados com a elisão fiscal, a qual consiste na conduta do contribuinte, praticada de maneira lícita e anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, no intuito de minimizar, suprimir ou retardar o pagamento do tributo. Examina-se, também, se a legalidade e a livre iniciativa podem ser consideradas cláusulas pétreas na Constituição Federal de 1988. Por fim, analisam-se as tentativas do Estado de introduzir norma antielisiva no Direito Tributário Brasileiro.

### **Palavras-chave**

NORMA ANTIELISIVA – ELISÃO FISCAL – EVASÃO FISCAL –  
LEGALIDADE – LIVRE INICIATIVA – SEGURANÇA JURÍDICA –  
CLÁUSULAS PÉTREAS

## **SUMMARY**

BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes; Ferraz, Roberto. **Anti-Avoidance Rule in face of Law and Free Enterprise**. Curitiba, 2005. Dissertation for Master's Degree – Law Department, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

The research aims to study the possibility to insert an anti-avoidance rule in Brazilian tax laws in face of the constitutional principles of legality and free enterprise. These principles are closely related to tax avoidance, a lawful and previous to impossible facts behavior of the tax payer in order to minimize, suppress or postpone the tax payments. It is also studied if legality and free initiative are unchangeable rules in the 1988 Constitution. At the end of this work, the attempts by the government to include an anti-avoidance rule are investigated.

### **Key-Words**

ANTI-AVOIDANCE RULE – TAX AVOIDANCE – TAX EVASION –  
LEGALITY – FREE ENTERPRISE – LEGAL SECURITY –  
UNCHANGABLE RULES

## 1. INTRODUÇÃO

Muito se tem debatido, nos dias atuais, em palestras, seminários e, sobretudo, na literatura jurídico-tributária, acerca da possibilidade, ou não, de inserção, na ordem jurídica brasileira, de norma antielisiva.

Entre os juristas estudiosos do Direito Tributário brasileiro que teceram valiosas considerações sobre o tema, podem ser citados, a título de exemplo: Antônio Roberto Sampaio DÓRIA<sup>1</sup>, Alfredo Augusto BECKER<sup>2</sup>, Gilberto Ulhôa CANTO<sup>3</sup>, Alberto XAVIER<sup>4</sup>, Sacha Calmon Navarro COÊLHO<sup>5</sup>, Ives Gandra da Silva MARTINS<sup>6</sup> e James MARINS<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> DÓRIA, Antônio R. Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Edições Lael, 1.971.

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1989.

<sup>3</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa *in* **Elisão e Evasão Fiscal** – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro *in* **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** – coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>6</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_ (coordenador). **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

<sup>7</sup> MARINS, James. **Elisão Fiscal e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

A norma antielisiva possui a finalidade de inviabilizar ações de planejamento tributário, que se consubstancia na economia, de forma lícita, de tributos. Desde logo, conforme alerta James MARINS<sup>8</sup>, deve-se ter em mente a distinção entre o planejamento tributário em sentido amplo e o planejamento tributário em sentido estrito.

De acordo com os ensinamentos de MARINS<sup>9</sup>, o planejamento em sentido estrito é sinônimo de elisão fiscal (condutas do contribuinte com o intuito de diminuir, retardar ou evitar o pagamento do tributo, de maneira lícita). Por outro lado, o planejamento tributário em sentido amplo ou *latu sensu* abrange diversos mecanismos e ações com o intuito de se suportar uma menor carga tributária, como por exemplo: o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil, a reestruturação societária, o aproveitamento de prerrogativas e incentivos gerais ou setoriais como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos municipais ou estaduais, a recuperação de créditos fiscais por meio de pedidos de compensação e restituição e, ainda, a administração e a redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamento.

O tema referente à inserção de norma antielisiva mostra-se relevante e atual: cada vez mais, os contribuintes buscam ações de planejamento

---

<sup>8</sup> *Op.cit.*,p.33/34

<sup>9</sup> *Op.cit.*,p.33/34

tributário tendentes a minimizar ou até mesmo suprimir a carga tributária suportada por qualquer que seja sua atividade econômica.

Desde já, opina-se no sentido de que a diminuição ou a eliminação da carga tributária de maneira lícita, visada pela elisão fiscal, é, seguramente, benéfica à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, visto que aumenta sua competitividade e eficiência no mercado, porquanto mais recursos financeiros serão investidos na atividade, ao invés de serem simplesmente entregues aos cofres do Estado na forma de tributo.

Como será melhor detalhado nos próximos capítulos, pode-se dizer que a norma antielisiva tem o escopo de proibir ou restringir a elisão fiscal, a qual consiste na ação do contribuinte no sentido de afastar, retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador do tributo, utilizando-se de meios lícitos. Cumpre ressaltar que a elisão fiscal não se assemelha, de maneira alguma, à evasão fiscal, a qual não é admitida juridicamente.

Na evasão fiscal, os meios empregados para se eximir da obrigação tributária são sempre ilícitos. Deve-se destacar que sempre que houver referência à evasão fiscal, há de se ter em mente que já ocorreu o nascimento da obrigação tributária. Esta, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador. Para que se configure a evasão fiscal, a realidade deve ser distorcida no momento ou após a ocorrência do fato gerador.

Estabelecida, em linhas gerais, a distinção entre elisão e evasão fiscal, pode-se defender a tese segundo qual a elisão fiscal consiste em um direito e, também, em um dever do contribuinte.

Outrossim, um dos princípios que fundamenta a elisão fiscal é a legalidade que, ao lado do princípio da segurança jurídica, será objeto de estudo em um capítulo à parte.

A dissertação a ser desenvolvida buscará verificar se tais princípios se enquadram na definição de direitos e garantias individuais do contribuinte. Se a conclusão for afirmativa, não será defensável inserção de norma antielisiva na legislação brasileira, pois tratar-se-á de violação de cláusula pétrea, de acordo com o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ademais, é possível afirmar que a elisão fiscal é legítima em face do princípio da livre iniciativa.

Sabe-se que este princípio é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, nos exatos termos do artigo 1º da Constituição Federal de 1988. Neste caso, também não haveria possibilidade de edição de norma antielisiva, em virtude de proibição expressa no artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, do referido diploma.

Ultimamente, a discussão acerca da introdução de norma antielisiva teve grande destaque em, pelo menos, duas oportunidades.

A primeira delas deu-se precisamente em 10 de janeiro de 2001, quando a Lei Complementar nº 104/2001 introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional com o intuito de se coibir a elisão fiscal. Leia-se o referido dispositivo:

“Art. 116. (...)

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

A intenção do legislador de criar uma norma antielisiva por meio do referido dispositivo mostra-se evidente. Para que isto se confirme, basta a simples leitura da exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1.999, que em 2.001 veio a se tornar a Lei Complementar nº 104:

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

No decorrer do presente trabalho, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário será objeto de análise, para que se possa definir se o teor do mencionado dispositivo refere-se ou não à elisão fiscal.

O segundo momento em que o tema da norma antielisiva recebeu grande atenção por parte dos estudiosos do Direito Tributário foi a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, especificamente em seu artigo 13, o qual dispõe da seguinte maneira:

*Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente,*

*observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.*

Esta Medida Provisória foi, até o presente momento, a única tentativa de se regulamentar o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional. Apesar de o artigo 13 e os subseqüentes da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, não terem sido convertidos em lei, não há como se negar seu nítido aspecto de norma antielisiva.

Isto porque os referidos dispositivos visam a desconsiderar atos e negócios jurídicos que apresentem a intenção de reduzir ou eliminar a carga tributária ou, ainda, postergar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Justifica-se, portanto, um estudo mais aprofundado acerca do conteúdo bem como do alcance dos dispositivos antes mencionados, para que se possa definir, com clareza, se constituem eles ou não, verdadeiramente, uma norma antielisiva.

Nos capítulos seguintes, portanto, serão explicitados e distinguidos os institutos da elisão e da evasão fiscal e, também, a abrangência do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, assim como o exato alcance do artigo 13, da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.

Serão ainda estudados os princípios constitucionais da legalidade e da livre iniciativa, os quais têm estreita relação com a elisão fiscal e o planejamento tributário. E, finalmente, far-se-á análise acerca do conceito de cláusulas pétreas com o intuito de se determinar se os princípios anteriormente citados são ou não protegidos por tais normas. Em caso positivo, concluir-se-á pela total e absoluta impossibilidade de inclusão de norma antielisiva na ordem jurídica brasileira.

## 2. ELISÃO E EVASÃO FISCAL

### 2.1. CONCEITOS E DISTINÇÃO

Para se entender a real abrangência e a aplicabilidade do presente estudo, faz-se necessária a diferenciação entre os institutos da evasão fiscal e elisão fiscal.

De modo elementar, tem-se que elisão fiscal é não se imiscuir na relação jurídica tributária, ao passo que evasão fiscal é entrar nessa relação e dela tentar sair, suprimindo ou minimizando o tributo devido.

Na evasão fiscal, os meios empregados para se eximir da obrigação tributária são sempre ilícitos. Deve-se destacar que sempre que houver referência à evasão fiscal, há de se ter em mente que já ocorreu o nascimento da obrigação tributária.

Em 1988, realizou-se o XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, no qual se obteve a seguinte conclusão, de acordo com o relatório publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14: *“elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo anteriores à ocorrência do fato gerador”*, ao passo que *“evadir é evitar o*

*pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”<sup>10</sup>.*

No Simpósio antes referido, dezoito juristas atuantes no Direito Tributário, entre os quais se podem citar, exemplificativamente, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Mello, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Mariz de Oliveira, foram convidados a responder questões relativas à elisão e evasão fiscal. Uma destas questões apresentava a seguinte redação:

*“Qual a diferença entre elisão e evasão fiscal e quais os limites legais que separam as duas figuras?”*

Os juristas, em sua totalidade, responderam à questão proposta de semelhante, no sentido de que a elisão fiscal é lícita e que nela as operações praticadas pelo contribuinte são anteriores ao advento do fato gerador. Ao contrário, na evasão fiscal os meios utilizados pelo contribuinte são ilícitos e posteriores à ocorrência do fato gerador.

A resposta de Ricardo Mariz de OLIVEIRA à questão efetuada traduz perfeitamente o entendimento manifestado no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário:

---

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p.491.

*“A elisão fiscal é a economia tributária lícita, decorrente de atos ou omissões do contribuinte, anteriores a ocorrência do fato gerador, que, sem violar a lei, inclusive sem simulação, evitam ou postergam a ocorrência da situação legalmente descrita como hipótese de incidência. A evasão fiscal é a fuga da obrigação de recolhimento de tributo devido pela ocorrência do fato gerador, sempre que o contribuinte não se tenha valido da liberdade de elidir tal ocorrência pela adoção de um meio hábil, tal como acima definido. Portanto, os limites entre elisão e evasão situam-se na anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão”<sup>11</sup>.*

Ives Gandra da Silva MARTINS responde a esse mesmo questionamento ao ressaltar a licitude dos meios empregados como o traço distintivo entre a elisão e a evasão fiscal. Expressa-se o citado jurista da seguinte forma:

*“Respondendo, pois, de forma perfunctória, à primeira questão, na elisão o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, não o mesmo acontecendo com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal”<sup>12</sup>.*

---

<sup>11</sup> In **Elisão e Evasão Fiscal** – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

<sup>12</sup> *Op. Cit.*, p.122.

Na mesma esteira, veja-se a distinção elaborada por Gilberto Uilhôa CANTO:

*“O único critério que pode e deve subsistir é, portanto, o objetivo, situado no quadro da configuração legal do fato gerador do tributo cuja exigibilidade se quer impedir ou retardar, ou cujo montante se pretende reduzir. Do conceito doutrinário de fato gerador que o CTN adotou (item 2.7 retro) infere-se que o imposto se torna devido logo após a sua ocorrência, ainda que não seja exigível antes do lançamento e da constituição do crédito. Portanto, se o contribuinte age ou se omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que o seu procedimento seja objetiva e finalmente lícito por não contrariar lei alguma, haverá elisão, enquanto que existirá evasão se o ato ou omissão é posterior à ocorrência do fato gerador”<sup>13</sup>.*

Como é sabido, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador. Para que se configure a evasão fiscal, a realidade deve ser distorcida **no momento ou após** a ocorrência do fato gerador.

Deve-se esclarecer que, de acordo com o artigo 114 do Código Tributário Nacional, fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Nas palavras de Ruy Barbosa NOGUEIRA, em seu “Curso de Direito Tributário”, fato gerador é *“o elemento concreto que, uma vez*

---

<sup>13</sup> *Op. Cit.*, p. 41.

*ocorrido, tal como está previamente descrito na lei, dá nascimento à obrigação tributária”<sup>14</sup>.*

Além disso, cumpre asseverar que não há confundir-se fato gerador com hipótese de incidência. A hipótese de incidência é a descrição contida em lei de um fato, ao passo que o fato gerador é o acontecimento efetivo deste fato, é a concretização da hipótese de incidência.

Ângela Maria da Motta PACHECO frisa que a distinção entre a elisão e a evasão fiscal deve fundamentar-se na análise da ocorrência ou não do fato gerador, ao apresentar a seguinte conclusão:

*“Elisão fiscal ou ‘tax avoidance’ é evitar a incidência da lei tributária a fato imponible pela escolha de uma forma jurídica diversa daquela contemplada pela hipótese de incidência tributária, a qual daria origem ao tributo. É legítima pois preexiste à realização do fato imponible.*

*Evasão fiscal ou ‘tax evasion’ é evitar o pagamento da prestação pecuniária ao Estado, perfeitamente e inexoravelmente realizada pela incidência da hipótese legal ao fato nela pressuposto. É ilegítima pois pós existe à realização do fato imponible”<sup>15</sup>.*

---

<sup>14</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1988. 9ª edição, p.47 .

<sup>15</sup> *In Elisão e Evasão Fiscal, op. cit.*, p. 282/283.

Assim, a análise para distinguir a evasão da elisão fiscal deve estar centrada nos atos praticados pelo agente no sentido de evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo. Se tais atos forem praticados após a ocorrência do fato gerador, trata-se de evasão fiscal, e esses atos serão considerados ilícitos, fraudulentos e abusivos.

Por outro lado, o mesmo não ocorre no que se refere à elisão fiscal.

De início, é mister a distinção entre duas formas de elisão fiscal: a elisão induzida e a elisão por lacuna. Na primeira, a própria lei dá margem para que o contribuinte tenha um comportamento elisivo, por motivos extrafiscais. Já no tocante à elisão por lacuna, a lei não proíbe expressamente certos comportamentos por parte do contribuinte no sentido de evitar, retardar ou minimizar o pagamento do tributo, ou seja, como o ato não é vedado e, portanto, é lícito, o agente dele se utiliza ao aproveitar a lacuna oferecida pela própria legislação.

Antônio Roberto Sampaio Dória conceitua elisão fiscal da seguinte maneira:

*“(...) ação individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador”<sup>16</sup>.*

Bernardo Ribeiro de MORAES apresenta entendimento semelhante:

*“Pode-se conceituar a elisão fiscal (economia de imposto), como a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei”<sup>17</sup>.*

Desse modo, na elisão fiscal os meios empregados pelo contribuinte são sempre lícitos. Antes que o fato gerador tenha ocorrido, o agente utiliza meios perfeitamente idôneos e permitidos pela lei – ou, ao menos, não vedados – para evitar, retardar ou minimizar o pagamento do tributo.

De acordo com Sampaio DÓRIA, a elisão fiscal é juridicamente legítima, não se podendo fazer qualquer objeção sob o aspecto ético. Dória apresenta, ainda, os requisitos essenciais da elisão tributária e a distingue-a da evasão fiscal:

*“(...) natureza lícita dos meios utilizados, eficácia dos meios (efetividade da forma e compatibilidade desta com o conteúdo, produção dos resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato gerador”<sup>18</sup>.*

---

<sup>16</sup> *In Elisão e Evasão Fiscal, op. cit.*, p.93.

<sup>17</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, vol.I. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 468.

Ante o que se expôs, resta comprovado que a elisão fiscal diferencia-se da evasão fiscal por dois motivos, necessariamente.

Em primeiro lugar, na elisão fiscal, os meios empregados para reduzir, suprimir a carga tributária ou, ainda, retardar a ocorrência do fato gerador são lícitos. O mesmo não se pode dizer acerca da evasão fiscal, caracterizada pela ilicitude dos meios utilizados com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.

Em segundo lugar, verificou-se, mediante a análise da doutrina jurídico-tributária, que, na elisão fiscal, os atos ou operações praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária dão-se anteriormente ao advento do fato gerador do tributo, enquanto que, na evasão fiscal, o ato ou omissão praticado pelo sujeito passivo dá-se após a ocorrência do fato gerador do tributo.

A título de elucidação e exemplificação do que antes se explicou, pode ser mencionada a sentença proferida pelo então Juiz Federal Sacha Calmon Navarro Coêlho. O Fisco buscava equiparar o contrato de *leasing* ou arrendamento mercantil ao contrato de compra e venda a prestações, o que aumentaria o valor do imposto de renda a ser pago pelo contribuinte. O julgador teceu valiosas considerações acerca dos significados de elisão e evasão fiscal e suas espécies, além de alertar com veemência sobre os perigos da interpretação econômica, que será objeto de análise na seqüência. Ademais, reconheceu o

---

<sup>18</sup> **Elisão e Evasão Fiscal**, *op. cit.*, p. 93.

magistrado que o comportamento da autora foi elisivo, vez ter se comprovado que o contrato de arrendamento mercantil não pode ser equiparado ao contrato de compra e venda a prestações, para fins de majoração do imposto de renda, por serem institutos distintos. Conforme restou demonstrado, categorias jurídicas diferentes não podem ser tributadas de maneira equivalente sem que haja previsão legal para tanto.

Ora, se a lei expressamente não proibiu determinado ato, o contribuinte tem o direito e, porque não, o dever de evitar gastos excessivos em nome de sua saúde financeira. Na elisão, busca-se adotar a solução menos onerosa que aquela prevista em lei. Esta é a função precípua do planejamento tributário (em sentido estrito). Os custos devem ser minimizados para a melhor realização dos negócios pretendidos.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro COELHO:

*“(...) Economizar impostos é, sempre, melhorar a competitividade da empresa. A igualdade está na lei, não no mundo dos negócios, regido pela concorrência (maximizar ganhos, minimizar os custos). O objetivo de economizar impostos é, em si, um objetivo empresarial, desde que não haja ferimento à lei”<sup>19</sup>.*

---

<sup>19</sup> *In O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104* – coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, p. 303.

Outro não é o entendimento de Aurélio Pitanga Seixas Filho:

*“Possuindo o contribuinte mais de uma forma jurídica para realizar o seu intento, sendo as mesmas normais, sem desvio de finalidade ou discrepância de forma jurídica, não há como a autoridade fiscal alegar uma dissimulação para desconsiderar a forma jurídica legitimamente adotada”*<sup>20</sup>.

Roque Antonio Carraza, por seu turno, sentencia:

*“Com efeito, as pessoas (físicas ou jurídicas, públicas ou privadas) têm o direito subjetivo de se valerem da elisão fiscal, meio lícito de evitar-se ou diminuir-se a carga tributária”*<sup>21</sup>.

Se a lei prevê hipóteses onerosas para a realização de um negócio, mas deixa de prever outras hipóteses menos onerosas, porém lícitas, o contribuinte que destas se utilizar estará aproveitando uma lacuna oferecida pela lei e estará, certamente, trazendo benefícios para o seu negócio, pois reduzirá custos, que neste caso consubstanciam-se em tributo. É de todo lícito e, também, lógico o contribuinte realizar a opção pelo negócio jurídico que lhe acarrete a menor carga tributária possível.

---

<sup>20</sup> In **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, *op. cit.*, p. 15.

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 230.

Neste exato sentido, cabe destacar outro trecho da obra clássica de Sampaio DÓRIA, intitulada “Elisão e Evasão Fiscal”:

*“A verdadeira elisão, pelo contrário, resulta de manipulação inteligente e lícita de um elenco de opções e alternativas que todo sistema jurídico contém, para revestir, da forma mais conveniente do prisma fiscal, a realização de determinados negócios (...) Na elisão, em verdade, o contribuinte encontra uma saída que o legislador não fôra suficientemente providente para trancar, quando referiu de expresso como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico (geralmente as usuais), mas omitiu outras (freqüentemente as incomuns)”* <sup>22</sup> .

Dessa forma, se a lei não foi suficientemente providente e até mesmo capaz de englobar todas as hipóteses possíveis, o contribuinte tem todo o direito de licitamente, e com criatividade, economizar impostos e realizar seu negócio de uma maneira não obstruída pela mesma lei.

Em outras palavras, a elisão fiscal nada mais é do que a completa consagração do princípio da legalidade. Fundado neste importante princípio - “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei” - , como poder-se-á verificar adiante, o sujeito passivo da obrigação tributária pode (e deve) ordenar seus negócios com vistas a reduzir seus ônus fiscais.

---

<sup>22</sup> **Elisão e Evasão Fiscal**, *op. cit.*, p.74.

## 2.2. ORIGEM DA NORMA ANTIELISIVA

É importante ressaltar: a norma antielisiva possui raízes extremamente suspeitas e duvidosas, pois não se pode dissociá-la da interpretação econômica, como se poderá observar.

A Procuradora do Estado de Minas Gerais, Misabel Abreu Machado DERZI manifestou-se acerca do conceito e das origens da interpretação segundo o critério econômico, do seguinte modo:

*“A chamada interpretação segundo o critério econômico consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas. Desenvolveu-se plenamente a Alemanha, em distintos períodos, mas serviu em certa época ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário”<sup>23</sup>.*

O anteprojeto do Código Tributário alemão de 1.919 foi elaborado por Enno Becker, jurista que, segundo Alfredo Augusto BECKER, criou, divulgou e prestigiou a “Teoria do Abuso das Formas Jurídicas”.

De acordo com Alfredo Augusto BECKER, o Código Tributário Alemão de 1.919 transformou em lei a “Teoria do Abuso das Formas Jurídicas”, especificamente em seus parágrafos 4º e 5º, nos seguintes termos:

---

<sup>23</sup> *In O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, op. cit., p.219.*

*“Parágrafo quarto: Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.*

*Parágrafo quinto: A obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”.*

Segundo a mencionada teoria, *“na interpretação das leis tributárias, dever-se-ia ter como princípio geral dominante (e não como regra jurídica excepcional e expressa) o princípio de que o Direito Tributário, ao fazer referência a institutos e conceitos dos outros ramos do Direito, desejaria que o intérprete da lei tomasse não o fato (ato, fato ou estado de fato) jurídico com sua específica natureza jurídica, mas sim o fato econômico que está subjacente ao fato jurídico ou os efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico ”*<sup>24</sup>.

Com outras palavras, esclarece Alfredo Augusto BECKER o alcance da interpretação econômica:

*“Na interpretação da lei tributária, dever-se-ia ter em conta o fato econômico ou os efeitos econômicos do fato jurídico referido na lei tributária, de tal modo que, embora o fato jurídico acontecido fosse de natureza jurídica diversa daquela expressa na lei, o mesmo tributo seria devido, bastando a*

---

<sup>24</sup> **Carnaval Tributário**, *op. cit.*, p. 103.

*equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de distinta natureza”<sup>25</sup>.*

Portanto, a intenção de se criar uma norma antielisiva no Código Tributário Alemão de 1.919 mostra-se evidente, vez que o referido diploma legal proclama a preponderância da interpretação econômica: para o tributo se tornar devido, bastava simplesmente que o resultado econômico atingido fosse semelhante àquele decorrente do negócio jurídico previsto em lei.

Tais dispositivos do Código Tributário Alemão traziam uma imensa insegurança jurídica ao contribuinte: este poderia estar sujeito ao pagamento de tributos sem ter praticado os negócios jurídicos previstos em lei, visto que para o surgimento da obrigação tributária somente eram necessários os efeitos econômicos decorrentes do ato por ele praticado.

A seguir, em 1.934, o modo de interpretação propagado por Enno Becker recebeu aceitação máxima com a publicação da Lei de Adaptação Tributária Alemã, da seguinte forma:

*“§1º - Normas Tributárias.*

*1)As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo.*

---

<sup>25</sup> *Op. Cit.*, p. 103.

*2) Para isto deve-se ter em conta a opinião geral, a finalidade e significado econômico das leis tributárias e a evolução das circunstâncias.*

*3) O mesmo vale para julgar os fatos.*

*(...)*

#### *§6º - Abuso de Direito*

*1) A obrigação tributária não pode ser evitada nem reduzida por abuso das formas, nem pela interpretação abusiva das possibilidades formais do direito privado.*

*2) Em caso de abuso, os impostos devem ser cobrados conforme uma interpretação legal adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos”.*

Pela simples leitura das normas citadas, observa-se que o contribuinte se encontrava à mercê da subjetividade do juiz ou do agente fiscal, os quais passaram a julgar as questões tributárias segundo a ótica da ideologia nazista. Se eles considerassem que um negócio realizado pelo contribuinte – mesmo que não vedado legalmente – fosse abusivo no que tange à sua forma, o imposto seria devido.

O regime nazista foi, sem dúvida, o fator preponderante para a aceitação da referida norma no Estado alemão: tal regime político se inclina a conviver com arbitrariedades e abusos de direito, características estas inerentes à norma antielisiva, ao se ligar intimamente à interpretação econômica, e dela não poder ser dissociada.

O modo de interpretação em análise consagrou-se plenamente em outros regimes políticos totalitários e antidemocráticos, como o fascismo, nos quais as leis tributárias deveriam ser aplicadas de acordo com convicções políticas, o que dá margem à injustiça e retira a liberdade do contribuinte na realização de seus atos ou negócios jurídicos.

Antônio Roberto Sampaio DÓRIA repudia com veemência a utilização da interpretação econômica, nestes exatos termos:

*“(...) a teoria da interpretação econômica, proposta como solução, deve ser rejeitada, porquanto implica em delegar poderes virtualmente legislativos ao aplicador da norma”<sup>26</sup>.*

No ano de 1953, Bilac PINTO elaborou parecer publicado em “Estudos de Direito Público”, no qual são tecidas severas críticas no tocante à adoção da interpretação econômica. É imprescindível a leitura dos seguintes trechos:

---

<sup>26</sup> *Op. Cit.*, p. 93.

*“A admissão da tese de que as autoridades fiscais podem opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador ou que lhes é facultado eleger, por meio de critérios econômicos subjetivos, um devedor do imposto diverso daquele a quem a lei atribui a obrigação de pagar o tributo, equivale a esvaziar o princípio da legalidade do seu conteúdo.*

(...)

*A substituição do critério jurídico, que é o objetivo e seguro, pelo do conteúdo econômico do fato gerador e no processo de sua atribuição a uma qualificação física e jurídica, implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro”<sup>27</sup>.*

Em 1988, como já mencionado anteriormente, realizou-se o XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, que resultou na publicação da obra “Caderno de Pesquisas Tributárias – volume 13”, e teve como tema a Elisão e a Evasão Fiscal.

Uma das perguntas que deveriam ser respondidas pelos dezoito juristas colaboradores versava sobre o acolhimento ou não interpretação econômica pela ordem jurídica brasileira. A questão foi redigida da seguinte maneira:

---

<sup>27</sup> PINTO, Olavo Bilac. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 74.

*“A denominada interpretação econômica foi acolhida pelo direito tributário brasileiro?”*

No Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14 foi publicado o relatório contendo as respostas às questões formuladas no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. Veja-se a resposta à questão antes explicitada:

*“Assim denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta da lei”<sup>28</sup>.*

Cabe enfatizar que as seis comissões encarregadas de responder à questão rejeitaram, de maneira veemente, a utilização da interpretação econômica no direito tributário brasileiro, sob o argumento de que a mesma é incompatível com a legalidade sendo, portanto, contrária àquilo que preceitua a Constituição Federal de 1988, além de prescindir de critérios jurídicos para a sua aplicação.

Vale destacar, por fim, a observação feita pela Comissão 1, em seu relatório final:

*“Em face dos rígidos princípios que informam o nosso sistema tributário, a interpretação econômica nele não foi albergada. O Direito Tributário*

---

<sup>28</sup> **Capacidade Contributiva**, *op. cit.*, p.493.

*incide sobre o fato ou ato econômico, mas a interpretação que lhe pertine é, necessariamente, a jurídica”*<sup>29</sup>.

Waldir Silveira MELLO, um dos colaboradores da obra em debate, posicionou-se contrariamente à utilização da interpretação econômica, da seguinte forma:

*“A teoria da interpretação econômica não encontra a acolhida esperada - no Direito Tributário Brasileiro, ante o – princípio de legalidade, de forma estrita, que se firme neste Direito”*<sup>30</sup>.

Edvaldo BRITO, no mesmo sentido, repudia a aplicação da interpretação econômica pelo Direito Tributário brasileiro, ao enfatizar que este adotou o “tipo cerrado”, que é decorrente do princípio da legalidade. Segundo o autor baiano, *“o tipo cerrado impede ao intérprete buscar o fim econômico para exigir tributo cuja figura está debuxada na norma que o instituiu”*<sup>31</sup>.

Por seu turno, José Eduardo Soares de MELO argumenta ser inaceitável a utilização da interpretação econômica, por entender que não devem ser considerados, no Direito, elementos extrajurídicos, de cunho moral, social, político e, também, econômico. MELO conclui seu pensamento nos seguintes termos:

---

<sup>29</sup> **Capacidade Contributiva**, *op. cit.*, p.493.

<sup>30</sup> *In Elisão e Evasão Fiscal*, *op. cit.*, p. 267.

<sup>31</sup> *In Elisão e Evasão Fiscal*, *op. cit.*, p. 439.

*“A interpretação econômica não é acolhida no direito tributário brasileiro porque o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se, exclusivamente, os conceitos e critérios eminentemente jurídicos, em consonância com o princípio da estrita legalidade.*

*A lei não pode determinar método exclusivo de interpretação e nem ser dirigida para determinado fim extra-jurídico, inclusive de natureza econômica”*<sup>32</sup>.

Finalmente, Alfredo Augusto BECKER, em sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário” (2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1972, p. 117/118) aponta precisamente os terríveis resultados da utilização da “*doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida*”<sup>33</sup>, quais sejam:

- a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário;
- b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário;
- c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica;
- d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.

---

<sup>32</sup> *In Elisão e Evasão Fiscal, op. cit.*, p. 502/503.

<sup>33</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. 2ª edição, p. 117/118.

Ante esses argumentos, afirma-se a impossibilidade jurídica de se recorrer à interpretação econômica em um Estado democrático como o Brasil – ao menos formalmente - sob pena de se transgredir a Constituição Federal, precisamente no que se refere aos princípios da legalidade, da tipicidade e da livre iniciativa, além de ferir o próprio Código Tributário Nacional, que proíbe o emprego da analogia como meio de exigir tributos sobre negócios não previstos em lei.

### 2.3. NORMA ANTIELISIVA E A ANALOGIA

O Código Tributário Nacional expressamente veda a utilização do raciocínio analógico que acarrete a exigência de um tributo que não esteja tipificado em lei.

Reza o parágrafo 1º do artigo 108 do referido diploma legal:

*“Art. 108. (...)*

*I. (...)*

*II. (...)*

*III. (...)*

*IV. (...)*

*Parágrafo primeiro: O emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*Parágrafo segundo: (...)”.*

Nas palavras de Sérgio Feltrin CORRÊA:

*“A analogia, portanto, realça a igualdade jurídica ao dispor que situações análogas mereçam tratamentos idênticos.*

*À luz do disposto no parágrafo primeiro não cabe exigir tributo algum não contemplado em lei, estendendo-se essa vedação de forma lógica a quaisquer penalidades”<sup>34</sup>.*

Acerca do art. 108, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional, Antônio J. Franco de CAMPOS é veemente:

*“No campo da tributação, a obrigação sempre decorre da lei: “obligatio ex lege”. Não poderá haver, pois, crédito tributário do ativo sem que lei anterior o defina. Por isso o emprego da analogia não tem poder criativo de tributo. É a “segurança do direito”, em relação ao sujeito passivo da obrigação, para não ser colhido com nova exigência fiscal, nem sequer o aumento de imposição preexistente”<sup>35</sup>.*

A interpretação econômica, inerente a toda norma antielisiva, utiliza essencialmente o raciocínio analógico. Este tem por finalidade primordial

---

<sup>34</sup> CORRÊA, Sérgio Feltrin. **Código Tributário Nacional Comentado** - coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.463.

<sup>35</sup> CAMPOS, Antônio J. Franco de. **Comentários ao Código Tributário Nacional** – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 119.

tributar negócios jurídicos sem anterior previsão em lei, equiparando-se negócios não englobados pela lei aos negócios inseridos na hipótese de incidência, o que acaba por tolher de maneira atroz e abusiva a segurança e as garantias dos contribuintes ao realizarem seus negócios.

Com isto, a introdução de uma norma antielisiva na ordem jurídica brasileira não será possível sem antes ser revogado o parágrafo primeiro do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Outrossim, como será visto adiante, a norma antielisiva é também inconstitucional, visto que fere sensivelmente os princípios constitucionais legalidade e livre iniciativa.

#### 2.4. INTENÇÃO NEGOCIAL OU *BUSINESS PURPOSE*

Hodiernamente, a introdução de uma norma antielisiva vem sendo defendida em nome do *business purpose*, que traduzindo, consubstancia-se em objetivo, intenção ou finalidade negocial.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro COELHO, o *business purpose* seria aplicado pela Administração para que ela verifique “(...) *caso a caso, sempre, se há algum objetivo negocial que justifique a adoção de uma forma jurídica alternativa*”<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> O Planejamento Tributário..., *op. cit.*, p.302.

Em outras palavras, se a Administração decidisse que a operação realizada pelo contribuinte, ao afastar a incidência de um tributo ou, ainda, minorar a carga tributária, não teve uma finalidade negocial, estaria ele sujeito ao pagamento do tributo.

Entretanto, esta teoria não tem como sobreviver em nosso país por várias razões: primeiro, é originária dos países em que o sistema jurídico é o *common law*, no qual o juiz “faz a lei” (atua como legislador); segundo, fere a Constituição Federal, por ser incompatível com o princípio da legalidade; e, terceiro, agride a regra segundo a qual a analogia é proibida para a exigência de tributos.

Além desses argumentos, deve-se ressaltar que esta teoria dá margem à subjetividade, o que, sem dúvida, acarretaria abusividades e injustiças por parte do Fisco.

Ademais, como já foi mencionado, o contribuinte tem o direito e dever de economizar tributos para aumentar sua produtividade e melhorar suas condições de concorrência. Cabe à lei, e não à Administração, elencar os atos ou negócios sujeitos a tributação. Consoante as palavras de Sacha Calmon Navarro COELHO, “o objetivo de economizar impostos é, em si, um objetivo empresarial, desde que não haja ferimento à lei”<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> O Planejamento Tributário..., *op. cit.*, p.303.

Rutnéa Navarro GUERREIRO apresenta, com outras palavras, entendimento idêntico:

*“Não temos dúvida de que, no sistema tributário brasileiro, submetida que está a obrigação tributária ao princípio da estrita reserva legal, o contribuinte pode realizar um ato jurídico visando objetivos unicamente tributários”*<sup>38</sup>.

## 2.5. BREVE INCURSÃO NO DIREITO COMPARADO

Neste tópico, far-se-á uma breve análise, apenas a título de superficial elucidação, das técnicas de combate à elisão fiscal existentes em outros países, tais como Portugal, Itália, França, Alemanha, Argentina e Espanha.

Inicialmente, pode-se observar que, na realidade, que a legislação de muitos destes países não inviabiliza a elisão fiscal – economia lícita – mas, tão somente, a evasão – conduta ilícita.

Será possível perceber, igualmente, que as ordens jurídicas estrangeiras que efetivamente atingem o objetivo de combater a elisão fiscal, trazem consigo uma grande margem de discricionariedade ao agente fiscal, a lhe outorgar poderes, nas palavras de James MARINS, de proceder a *“requalificação dos fatos”*

---

<sup>38</sup> GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento Fiscal – teoria e prática**- coord. - Valdir de Oliveira Rocha, vol. 2.São Paulo: Dialética, 1998, p. 150.

ou uma “*redefinição da realidade*”<sup>39</sup> com base na utilização da analogia, o que gera, indubitavelmente, insegurança jurídica aos contribuintes.

Na obra “*Elisão Fiscal e sua Regulação*”, o jurista James MARINS, com base nos estudos de Alonso Gonzalez, da Universidade de Barcelona, aborda o tema de maneira clara e sucinta, explicando as técnicas utilizadas nos diversos países no que concerne ao combate à elisão fiscal.

### 2.5.1. Portugal

A Lei Geral Tributária, alterada pela Lei nº 30-G/2000 é, em Portugal, o mecanismo que visa a combater, segundo James MARINS, tanto a evasão e a fraude fiscais, como a elisão tributária<sup>40</sup>. O referido dispositivo legal apresenta a seguinte redação:

“Art. 38º. (...)

*2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-*

---

<sup>39</sup> MARINS, James. **Elisão Fiscal e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 42.

<sup>40</sup> *Op. Cit.*, p. 47.

*se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”*

Parece, todavia, que a norma acima referida não inviabiliza a conduta lícita do contribuinte no intuito de suprimir, minimizar ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Explica-se: ao exigir que o ato ou negócio jurídico tenha sido praticado por meios artificiosos ou fraudulentos, resta claro que se coíbe, unicamente, as condutas ilícitas ou de evasão fiscal.

Dessa maneira, não é possível afirmar que a Lei Geral Tributária portuguesa, em seu artigo 38, traz consigo uma cláusula geral antielisiva, tendo em vista o requisito de que o ato ou negócio praticado pelo contribuinte o seja de modo fraudulento ou artificioso.

#### 2.5.2. Itália

Na Itália, a situação não é muito diferente de Portugal.

O artigo 10 da Lei nº 408/1990, alterada pela Lei nº 724/1994 elenca diversas espécies de operações com o intuito de obter vantagens fiscais, mas deixa claro que estas operações, para que sejam desconsideradas pela administração tributária, devem ter sido praticadas de maneira fraudulenta.

Mais uma vez, portanto, está-se diante de uma norma antievasiva, a qual proíbe somente condutas ilícitas do contribuinte tendentes a minimizar, suprimir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Não é outra a opinião de James MARINS:

*“(...) observe-se que mesmo a cláusula setorial parece encaminhar-se mais para uma cláusula setorial antifraude do que antielisão (...) o critério nuclear é o da economia fraudulenta de impostos”<sup>41</sup>.*

### 2.5.3 – Alemanha

Conforme mencionado no item 2.2, deste trabalho, foi na Alemanha que se originou a interpretação econômica no Direito Tributário.

Atualmente, o parágrafo 42, da AO (*Abgabenordnung*), proíbe o abuso de formas em relação às operações com o escopo de obter vantagens tributárias. Reza o dispositivo legal:

*“Parágrafo 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.*

---

<sup>41</sup> *Op. Cit.*, p 46/47.

A simples leitura deste dispositivo mostra a absoluta fragilidade e insegurança a que se encontra submetido o contribuinte alemão: uma operação praticada dentro dos moldes legais poderá, futuramente, ser analogicamente considerada uma outra operação.

De acordo com o magistério de James MARINS<sup>42</sup>, o sistema alemão aplica uma “analogia corretiva”, ou seja, o negócio ou ato jurídico efetuado poderá ser “corrigido” pela administração tributária, de modo analógico, sob o argumento de que o resultado econômico atingido foi semelhante àquele decorrente do negócio jurídico previsto em lei.

#### 2.5.4 – Argentina

A Argentina possui, como a Alemanha, um sistema que consagra a insegurança jurídica em termos tributários, porquanto garante ao Fisco grande margem de discricionariedade e ampla possibilidade de atuação no sentido de desconsiderar os negócios jurídicos que entenda serem inadequados ou praticados com abuso de forma.

James MARINS assevera que “o sistema tributário argentino também adota um regime geral antielisivo que – a nosso juízo – associa diretamente a via de interpretação econômica com a teoria do abuso de forma”<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> *Op. Cit.*, p. 43.

<sup>43</sup> *Op. Cit.*, p. 43.

A opção do sistema argentino pela utilização, tanto da interpretação econômica quanto da teoria do abuso de forma, evidencia-se plenamente mediante a análise da Lei nº 11.683/78. No artigo 11, deste diploma, prescreve-se que na interpretação da lei tributária se atenderá aos seus fins e a sua significação econômica. O artigo 12, por seu turno, é claro ao dispor sobre o abuso de forma no tocante ao negócio praticado. Segundo o referido dispositivo, quando os contribuintes submetem atos, situações ou relações a formas ou estruturas que não sejam manifestamente as que o direito privado oferece ou autorize para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, se prescindirá, em consideração do fato impositivo real, das formas e das estruturas jurídicas inadequadas, e se considerará a situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lhes aplicaria, com independência das escolhidas pelos contribuintes e lhes permitirá aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmos.

#### 2.5.5. Espanha

Neste país, a LGT – *Ley General Tributaria* – regula a requalificação de fatos em seu artigo 28.2, coíbe a simulação no artigo 25, além de apresentar dispositivo de combate à fraude (art. 24.1).

Conforme ensina James MARINS, “(...) a Espanha repeliu o uso de uma cláusula de interpretação econômica em favor da utilização de cláusula

*geral antielisão que se serve do método analógico como instrumento para a neutralização da fraude*<sup>44</sup>.

#### 2.5.6. França

Na França, o Código de Procedimentos Fiscais, especificamente no artigo 64, visa a coibir o abuso de direito por parte do contribuinte e, de acordo com James MARINS, *“abrange tanto os casos de fraude à lei como as hipóteses de simulação”*<sup>45</sup>.

Contudo, tanto a fraude à lei como a simulação podem ser entendidas como condutas ilícitas, as quais se enquadram na definição de evasão fiscal, e não de elisão fiscal.

#### 2.5.7. Inglaterra

Na Inglaterra, garante-se ao contribuinte o direito de planejar sua vida econômica da maneira que entenda ser menos onerosa possível em termos tributários, isto é, o contribuinte tem o direito de economizar tributos, desde que licitamente.

Não existe uma regra geral, aplicável a todos os tributos, mas sim, nas palavras de James MARINS, *“prefere o sistema inglês a fixação de*

---

<sup>44</sup> *Op. Cit.*, p. 44.

<sup>45</sup> *Op. Cit.*, p. 44.

*diversificada tipologia que identifique os mecanismos proibidos para cada tributo*”<sup>46</sup>, ou seja, as diversas modalidades de tributos apresentam características distintas, por isso cada um é regulado de uma forma específica, diferente dos demais.

## 2.6. OUTROS CONCEITOS RELACIONADOS COM O TEMA

Na mesma esteira do jurista James MARINS, em sua obra “Elisão Tributária e sua Regulação”, não há dúvidas de que, no estudo da elisão fiscal e da evasão fiscal, devem ser mencionados e explicados alguns conceitos e expressões que, muitas vezes, correm o risco de ser confundidos, ou mesmo, tidos equivocadamente como sinônimos. Argumenta MARINS que “*existem, como se verá, antonímias e sinonímias jurídicas que merecem ser explicadas, como p. ex., evasão, sonegação, elisão, planejamento tributário etc.*”<sup>47</sup>.

Como foi relatado já na introdução deste trabalho, é possível afirmar que a idéia de planejamento tributário é muito mais ampla que a de elisão fiscal. Esta somente pode ser entendida como sinônimo do planejamento tributário

---

<sup>46</sup> *Op. Cit.*, p. 45.

<sup>47</sup> *Op. Cit.*, p. 29.

em sentido estrito (condutas do contribuinte com o intuito de diminuir, retardar ou evitar o pagamento do tributo, de maneira lícita).

Reitere-se que o planejamento tributário em sentido amplo abriga uma gama infinitamente maior de ações do contribuinte com vistas a suportar uma menor carga tributária, como por exemplo: o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil, a reestruturação societária, o aproveitamento de prerrogativas e incentivos gerais ou setoriais como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos municipais ou estaduais, a recuperação de créditos fiscais por meio de pedidos de compensação e restituição e, ainda, a administração e a redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamento.

Ademais, existem três outros conceitos que correm o risco de ser utilizados indistintamente, quais sejam, evasão fiscal, sonegação e inadimplência fiscal.

A definição de evasão fiscal já foi detalhadamente observada em item anterior. Em poucas palavras, na evasão fiscal busca-se minimizar, suprimir ou retardar o pagamento do tributo de maneira ilícita, após a ocorrência do fato gerador.

A noção de evasão fiscal é mais ampla que a de sonegação. Isto se confirma após a análise do conceito de sonegação proposto por James MARINS:

*“Quando a conduta proibida, de evasão fiscal, se enquadra em tipificação penal tributária, a prática é considerada como sonegação. A sonegação é a conduta evasiva, transgressora, tipificada como crime contra a ordem tributária”<sup>48</sup>.*

Assim, chega-se facilmente à conclusão de que nem todas as práticas de evasão fiscal podem ser consideradas sonegação. Para que esta se configure, é preciso que a conduta evasiva esteja prevista como crime contra a ordem tributária. A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seus artigos 1º e 2º, descreve uma série de condutas consideradas crimes contra a ordem tributária. Rezam os mencionados dispositivos legais:

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

---

<sup>48</sup> *Op. Cit.*, p. 31.

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*

*IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*

*V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

*Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

*Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

*II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;*

*III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;*

*IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;*

*V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.*

*Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”.*

Evidencia-se, portanto, que somente poderá ser considerada sonegação aquela conduta praticada pelo contribuinte que a lei efetivamente tipificou como crime, isto é, a tipificação penal é característica inerente e indissociável da sonegação fiscal. Assim, ratifica-se o posicionamento segundo o qual o conceito de evasão fiscal é mais amplo e não pode ser confundido, de modo algum, com o conceito de sonegação fiscal, já que nem toda prática evasiva (economia ilícita de tributos) encontra-se prevista em lei como crime contra a ordem tributária.

Finalmente, outro conceito que se distingue de sonegação é o de inadimplência fiscal. MARINS a define como “o simples não pagamento de

*tributos*”<sup>49</sup>. A inadimplência fiscal não consiste em crime: acarreta, de outro lado, unicamente penalidades de natureza administrativa, bem como a inscrição do contribuinte em Dívida Ativa.

---

<sup>49</sup> *Op. Cit.*, p. 31.

### 3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

#### 3.1. BREVE HISTÓRICO

É possível afirmar que o princípio da legalidade originou-se, formalmente, por meio da Magna Carta de 1215, outorgada por João Sem Terra e por imposição dos barões.

Neste importantíssimo momento histórico, o poder do Rei foi restringido, tendo em vista que os nobres determinaram exigências a serem por ele cumpridas quando da cobrança de tributos.

Surgiu, então, neste momento, a expressão “*no taxation without representation*”, a qual gerou o conceito de legalidade, utilizado em nossos dias.

Esta verdadeira garantia individual, no campo impositivo significa: somente os representantes do povo – Poder Legislativo – podem estabelecer regras que obriguem os contribuintes a entregar parcela de seu patrimônio ao Estado, mediante o tributo.

### 3.2. CONSTITUIÇÕES ANTERIORES

O princípio ora em análise não é nenhuma novidade em matéria constitucional, porquanto todas as Constituições anteriores do país faziam menção à legalidade em matéria tributária.

A Constituição do Império, em seu artigo 171, fazia referência ao Princípio da Legalidade. Com o Ato Institucional de 1834, foi estendido às áreas provinciais, ao conferir às Assembléias Legislativas das Províncias competência para estabelecer impostos locais.

Na Constituição de 1891, o artigo 72, parágrafo 30, enunciava: *“nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de lei que o autorize”*.

Embora não consagrado como garantia individual, também na Constituição de 1934 estava presente o princípio, na regra do artigo 17, inciso VII, que claramente vedava à União, aos Estados e aos Municípios *“cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize”*.

O Princípio da Legalidade só não aparece de forma explícita e direta na Constituição de 1937, mas, ainda assim, pode ser nela encontrado na regra sobre a competência legislativa para disposição de tributos.

Na Constituição de 1946, o Princípio da Legalidade aparece elencado no rol das garantias e direitos individuais, em dispositivo expresso: *“nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”*.

O princípio foi mantido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, em seus artigos 7º, parágrafo 1º e 14, parágrafo 1º. Contudo, esta trouxe algumas ressalvas, as quais autorizavam a alteração das alíquotas e da base de cálculo, por ato do Poder Executivo, para os impostos cobrados sobre o comércio exterior (importação e exportação), bem como o imposto cobrado sobre as operações financeiras. Ainda assim, claramente estipulava: *“nas condições e nos limites estabelecidos em lei”*.

A Constituição de 1967 positivou pela primeira vez, em capítulo específico, o sistema tributário. Estabeleceu como limitação constitucional da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o Princípio da Legalidade, quando vedou a aqueles entes federativos *“instituir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça”*. Também aqui existiam ressalvas para os casos previstos em lei. Ainda, relacionou entre os direitos e garantias individuais, nos mesmos moldes da Constituição de 1946, que: *“nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”*.

Mantido o dispositivo pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, permanecia vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

*“instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”*, com as ressalvas previstas, as quais seriam reguladas mediante técnica legislativa diversa, na forma disposta nos próprios dispositivos definidores da competência da União, que, pelo artigo 21, itens I, II e V, da referida Emenda Constitucional, passaram a abranger, além dos impostos sobre o comércio exterior, o imposto sobre produtos industrializados. Todavia, deixa a emenda em seu artigo 21, item VI, de abranger o imposto sobre operações financeiras. Cumpre ressaltar que o Princípio da Legalidade foi mantido entre os direitos e garantias individuais e pela ordem do artigo 153, § 29, *“nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”*.

### 3.3. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição de 1988, em seu Título II, denominado “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, Capítulo I, que trata dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, prestigia, de maneira expressa e inequívoca, o Princípio da Legalidade, especificamente em seu artigo 5º, inciso II.

Reza o referido dispositivo legal:

*“Art. 5º (...)*

*I- (...)*

*II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (...)*”.

Em matéria tributária, a Constituição Federal de 1988, ao regular as limitações do poder de tributar, estabelece o seguinte:

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

*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)*”.

Outrossim, o Princípio da Legalidade foi fortalecido por outras normas de natureza constitucional, não destinadas especificamente a regular a matéria tributária, dentre as quais pode-se citar, exemplificativamente:

a) O artigo 49, inciso V, da Constituição Federal de 1988, o qual atribui competência ao Congresso Nacional para sustar atos normativos do Poder Executivo que extrapolem o Poder Regulamentar ou os limites de delegação legislativa;

b) O artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual revoga, a partir de cento e oitenta dias contados a partir da promulgação da nova Constituição, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência atribuída pela

Constituição ao Congresso Nacional, com especificidade ao que se refere à ação normativa. Este prazo estava sujeito à prorrogação por lei;

c) A proibição da delegação de competência de matéria reservada à lei complementar, em disposição do artigo 68, § 1º, que também veio fortalecer o Princípio da Legalidade, bem como o fato de haver deixado de ser competência privativa do Presidente da República a iniciativa das leis sobre matéria tributária, para o qual restou tão somente a iniciativa de leis em matéria tributária relativamente aos Territórios, dispositivo do artigo 61, §1º, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988.

Além disso, vale frisar que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), recepcionado que foi pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, consagra o princípio da legalidade também em âmbito tributário, no artigo 97, o qual explicita claramente a amplitude do princípio ora em análise.

Extrai-se, portanto, do princípio da legalidade que não há possibilidade de instituição ou aumento de tributo sem que antes exista previsão legal expressa para tanto.

### 3.4. SIGNIFICADO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E SUA APLICAÇÃO À NORMA ANTIELISIVA

Acerca do princípio em análise, merecem destaque as palavras de Maria Teresa de Carcomo LOBO, ao evidenciar que a legalidade “(..) *traça a linha divisória entre um Estado de Direito e um Estado autoritário, de forma a não deixar margem ao poder Executivo de alterar, reduzir ou distorcer o normativo cristalizado na lei tributária*”<sup>50</sup>.

Alberto XAVIER, no que se refere à reserva legal, é enfático:

*“O princípio da reserva de lei, na acepção mais ampla que comporta, exprime – já o vimos – a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa”*<sup>51</sup>.

Inserida a legalidade no contexto do Direito Tributário, assevera o mesmo autor:

*“O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma idéia de autotributação, de livre consentimento dos*

---

<sup>50</sup> LOBO, Maria Teresa de Carcomo . **Direitos Fundamentais do Contribuinte** – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 203.

<sup>51</sup> XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.17.

*impostos, antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito por outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária”*<sup>52</sup>.

Conforme argumentado, não cabe à Administração, mas sim à lei, elencar taxativamente todos os atos ou negócios jurídicos que demonstrem capacidade econômica do sujeito passivo para que os mesmos sejam submetam-se à tributação.

Segundo os ensinamentos de Hugo de Brito MACHADO, “(...) a questão da elisão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao definir as hipóteses de incidência do tributo”<sup>53</sup>.

Com isso, prestigiam-se os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, bem como evita-se a utilização da analogia. Em caso de omissão da lei, o tributo não é devido.

Cesar A. Guimarães PEREIRA leciona:

*“O princípio da legalidade significa que essa omissão poderá ser suprida pela própria lei. A solução será legislativa, não administrativa (muito menos judicial)”*<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> *Op. Cit.*, p. 11.

<sup>53</sup> *In O Planejamento...*, *op. cit.*, p. 114.

Logo, evidenciado está que nem a Administração nem o Poder Judiciário podem atuar nos casos de omissão por parte da lei, sob pena de restar configurada uma invasão de competência, haja vista que cabe ao Legislativo, e somente a ele, instituir um tributo e traçar suas hipóteses de incidência.

Gilberto de Ulhôa CANTO, citado por Sacha Calmon Navarro COÊLHO, assim doutrina:

*“(...) A lei, fiel à Constituição e à legislação dela complementar; esta sim é que pode e deve vincular os contribuintes; que ela seja feita com clareza, e nela se diga tudo que as pessoas são obrigadas a fazer ou deixar de fazer, sem esse absurdo vezo de se invocar a sua vontade ou o seu espírito, porque lei não tem uma nem outra coisa, quem as tem, ambas, é o Homem”<sup>55</sup>.*

Noutras palavras, Antônio Roberto Sampaio Dória argumenta que a elisão fiscal *“deve ser eliminada, em casos particulares, pela pronta ação legislativa, removendo sua causa determinante imediata – as lacunas da lei; para tanto, é mister trabalho de intensiva coordenação executiva-judiciária-legislativa”*

<sup>56</sup> .

---

<sup>54</sup> *Op. Cit.*, p. 39.

<sup>55</sup> *Op. Cit.*, p. 298.

<sup>56</sup> **Elisão e Evasão Fiscal**, *op. cit.*, p. 93.

Dessa maneira, é a lei que deve esgotar as hipóteses sobre as quais serão exigidos tributos. Se determinado negócio jurídico não estiver nela previsto, o tributo não é devido.

Não há outra forma de combate à elisão fiscal, senão aquela mediante a edição de novas leis para cobrar tributos sobre os negócios alternativos e que não podem ser desconsiderados por serem negócios efetivamente distintos dos previstos na lei anterior. Ademais, ressalta-se que a referida lei somente poderá atingir os negócios realizados posteriormente à sua entrada em vigor, visto que aqueles antes realizados se submetem estritamente à lei do momento de sua realização.

### 3.5. LEGALIDADE EM SENTIDO FORMAL E MATERIAL

A lei pode ter referência em sentido formal e em sentido material.

Em sentido formal, ou orgânico, lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal dotado de competência para exercer a função legislativa, obedecido o processo estabelecido pela Constituição para a prática deste ato.

Em sentido material, a lei é a norma jurídica, o ato jurídico de caráter hipotético, uma singela previsão, um modelo de conduta, dotado de abstratividade e generalidade, segundo a doutrina tradicionalista.

Pode a lei, ainda, ser considerada de maneira ampla ou restrita.

Em sentido amplo, a lei é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou material. É suficiente que seja lei formalmente ou materialmente para que seja lei em sentido amplo.

Em sentido restrito, só será lei se for formalmente e materialmente instituída. Aqui, se faz exigência a cumulação das duas condições: materialidade e formalidade.

Defende-se a posição, em decorrência da análise anterior, de que a Constituição, ao determinar que somente a lei pode instituir tributo, a palavra “lei” está nela empregada no sentido restrito. Há de ser lei em sentido formal e material, cumulativamente.

A legalidade tributária em sentido formal significa, reiterar-se, que somente a lei, ato próprio do Poder Legislativo, pode estabelecer a instituição de tributos.

A legalidade em sentido formal é aquela prevista no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que enuncia que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

No artigo 150, inciso I, também se evidencia a legalidade tributária em sentido formal, ao dispor a proibição (limitação ao poder de tributar), por parte de União, Estados e Municípios, de exigência ou aumento de tributos, sem lei que assim o estabeleça.

Desse modo, resta claro que a lei tributária em sentido formal é somente aquela emanada pelo Poder Legislativo, e é instrumento apto a instituir, majorar ou extinguir tributos.

Veja-se a opinião de Misabel de Abreu Machado DERZI, a respeito da legalidade em sentido formal:

*“Somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias”<sup>57</sup>.*

De outro lado, a legalidade em sentido material pode ser entendida como sinônimo de tipicidade (ainda que este termo seja oriundo do

---

<sup>57</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 92.

Direito Penal) , no sentido de que é necessária uma descrição, com rigor, de todos os elementos constitutivos do fato tributário.

Para Misabel de Abreu Machado DERZI, o termo tipicidade é empregado de maneira imprópria no Direito Tributário. Prefere a jurista a utilização do termo “especialidade ou especificidade conceitual”, em se tratando de legalidade em sentido material.

A legalidade tributária em sentido material significa que a lei deve detalhar, minuciosamente, todos os elementos do tributo, quais sejam: o fato tributável, base de cálculo, a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo, o sujeito passivo da obrigação tributária, o sujeito ativo da relação tributária, se este for distinto da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

O artigo 97, do Código Tributário Nacional, a partir do inciso III, identifica quais são os elementos essenciais que devem ser estabelecidos pela lei quando da instituição dos tributos. Para Misabel DERZI, *“a lei não deve se valer de conceitos indeterminados, amplamente abstratos ou ambíguos mas utilizar conceitos determinados especificantes”*<sup>58</sup>.

Dessa forma, a legalidade tributária em sentido material nada mais é do que a necessidade de que todos os elementos do tributo sejam

---

<sup>58</sup> *Op. Cit*, p. 94.

especificados e bem determinados pela lei que institui o tributo, buscando-se, segundo Misabel Abreu Machado DERZI, a realização da segurança jurídica<sup>59</sup>, pois o contribuinte saberá exatamente quais operações por ele praticadas ensejarão o nascimento da obrigação tributária, para que ele possa planejar conscientemente suas atividades.

### 3.6. LEGALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da legalidade, na ordem jurídica brasileira, encontra-se estritamente ligado ao princípio da segurança jurídica. É possível se afirmar que o princípio da legalidade é forma de preservação e realização da segurança jurídica.

De acordo com o magistério de Alberto XAVIER:

*“O princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito, é essencialmente um critério de realização de justiça; mas é, do mesmo passo, um critério de realização em termos seguros e certos (...) Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica*

---

<sup>59</sup> *Op. Cit*, p. 94.

*assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal”*<sup>60</sup>.

No Direito Tributário, a segurança jurídica se realiza, inequivocamente, mediante a aplicação do princípio da legalidade. Isto porque a segurança jurídica abrange a certeza do direito e a previsibilidade da ação do Estado. Com base nestes dois elementos, o contribuinte poderá planejar suas atividades, inclusive aquelas com o intuito de economia tributária.

Segundo Celso Antônio Bandeira de MELLO, citado por Dalton Luiz DALLAZEM em sua Tese de Doutorado pela Universidade Federal do Paraná, a segurança jurídica integra o sistema constitucional como um todo e refere-se a uma certeza do possível, ou seja, a segurança jurídica identifica-se com a previsibilidade da conduta humana em relação ao futuro<sup>61</sup>.

No Direito Tributário, tal previsibilidade somente se concretiza por meio do princípio da legalidade, isto é, unicamente com base na lei que institui um tributo e determinou todos os seus elementos é que o contribuinte poderá planejar sua atividade econômica.

O conceito de previsibilidade é essencial ao sistema tributário nacional visto que, segundo Dalton Luiz DALLAZEM, “*somente a segurança de um*

---

<sup>60</sup> Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, *op. cit.*, p. 43.

<sup>61</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. **A Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos sobre as Relações Jurídicas Tributárias**. Curitiba, 2003. Tese de Doutorado em Direito - Universidade Federal do Paraná, Capítulo IV, p. 31.

*ordenamento de efeitos previsíveis garante o contraste constitucional entre as normas tributárias e a interdição da arbitrariedade dos aplicadores do Direito*”<sup>62</sup>.

Indiscutivelmente, a lei que instituir tributo deve, sempre, apresentar os seguintes elementos, consoante valiosos ensinamentos de Hugo de Brito Machado: “(a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade”<sup>63</sup>.

Ou seja, todos esses elementos são indispensáveis para que um tributo possa vir a ser exigido. Todas essas características devem estar expressas em lei, para que o contribuinte não seja jamais surpreendido.

O princípio da legalidade e a segurança jurídica não admitem e não podem conviver de maneira alguma com a interpretação econômica e o raciocínio analógico. O tributo somente é devido caso o negócio realizado pelo contribuinte esteja previsto em lei, ou seja, o tributo, para ser exigido, deve ser antecedido de completa previsão legal, para que sejam fielmente obedecidos e respeitados os ditames constitucionais. Hugo de Brito MACHADO sentencia:

---

<sup>62</sup> **Os Efeitos...**, *op. cit.*, p. 34.

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 28

*“(…)temos em nosso sistema jurídico o princípio da legalidade a exigir tipos tributários, tal como no direito penal existem os tipos penais. Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é a esta diretamente proporcional”<sup>64</sup>.*

A chamada norma antielisiva viola frontalmente o basilar princípio da segurança jurídica, por permitir a discricionariedade e arbitrariedade do agente fiscal ao desconsiderar o negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Caso a referida norma fosse aplicada, o contribuinte não poderia prever se, no futuro, o servidor da Administração Fazendária iria desconsiderar o ato ou negócio por ele praticado, sob a alegação de que este ato teve o escopo de dissimular a ocorrência do fato gerador ou, simplesmente, teve a finalidade de minimizar ou eliminar a carga tributária a ser suportada.

Ives Gandra da Silva MARTINS, ao emitir parecer sobre a norma antielisiva à luz da segurança jurídica, apresenta idêntica opinião. Veja-se, para tanto, seu entendimento:

*“Ora, admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la como a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco,*

---

<sup>64</sup> **O Planejamento...**, *op. cit.*, p.111.

*o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas”<sup>65</sup>.*

Sobre o tema da segurança jurídica e seu conflito com a norma antielisiva, cumpre destacar, novamente, o pronunciamento de Ives Gandra da Silva MARTINS:

*“A gravidade da norma é que, por sua fantástica elasticidade e extensibilidade injusta, acaba por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo. Não mais ao legislador, não mais aos tribunais, cabe estabelecer e explicitar o conteúdo da norma. Ao agente fiscal, ou seja, ao subalterno da Administração Fazendária é que caberá declarar se a lei pode – ou não – ser aplicada na hipótese fiscalizada”<sup>66</sup>.*

---

<sup>65</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. In **Revista Dialética de Direito Tributária** – 119. São Paulo: Dialética, 2005, p. 131.

<sup>66</sup> *Op. Cit.*, p. 125/126.

O parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional - que será examinado posteriormente com maior profundidade - é, portanto, inconstitucional (caso se trate realmente de norma antielisiva), eis que é absolutamente incompatível com o princípio norteador do sistema tributário nacional da segurança jurídica, pois fornece extrema subjetividade e discricionariedade à atuação do agente fiscal.

Segundo Ives Gandra da Silva MARTINS, em vista do princípio da segurança jurídica, *“não há como se pretender inserir, por força de uma norma infraconstitucional, uma limitação tão fantástica ao direito do contribuinte, e tampouco promover um alargamento tão monumental do poder de tributar, como se pretendeu com o parágrafo único do art. 116”*<sup>67</sup>.

Frise-se, também, que o artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, garante a todos a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à propriedade e, também, à segurança. Inegavelmente, o termo “segurança” engloba, acima de tudo, a segurança jurídica.

Desse modo, como será analisado no item seguinte, não restam dúvidas de que a segurança jurídica, a qual informa fortemente a sistema tributário brasileiro, seja garantia fundamental protegida pelo artigo 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição Federal.

---

<sup>67</sup> *Op. Cit.*, p. 127/128.

Em outras palavras, a segurança jurídica reveste, sim, a condição de cláusula pétrea, isto é, não pode ser extirpada de nossa ordem jurídica nem mesmo por emenda constitucional, nem muito menos, ser amesquinhada ou mitigada por uma norma infraconstitucional, como é o caso do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

### 3.7. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E CLÁUSULAS PÉTREAS

No que tange ao tema das cláusulas pétreas, são necessárias algumas considerações preliminares.

De acordo com os ensinamentos do constitucionalista Alexandre de MORAES, as Constituições se classificam, quanto à estabilidade, em imutáveis, rígidas, flexíveis e semi-rígidas<sup>68</sup>.

No que se refere às Constituições imutáveis, verifica-se ser vedada toda e qualquer modificação a elas. No entanto, há casos em que a imutabilidade pode ser relativa, nas palavras do jurista antes mencionado, “*quando*

---

<sup>68</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 37

*se prevêem as chamadas limitações temporais, ou seja, um prazo em que não se admitirá a atuação do legislador constituinte reformador”*<sup>69</sup>.

As Constituições flexíveis podem ser alteradas por processo legislativo ordinário. Cabe ressaltar, outrossim, que estas constituições são, em sua maioria, não-escritas.

No tocante às Constituições semi-rígidas ou semi-flexíveis, determinadas regras podem ser modificadas por processo legislativo ordinário, enquanto outras serão alteradas por meio de um processo legislativo, de acordo com o ilustre Professor Alexandre de MORAES, “*especial e mais dificultoso*”<sup>70</sup>.

Por último, faz-se mister mencionar as Constituições rígidas, nas quais a alteração se dá em decorrência de um processo legislativo mais solene, sendo maior a dificuldade de modificação do texto constitucional em comparação com as demais espécies.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do tópico “emenda à Constituição”, elenca, no parágrafo 4º do artigo 60, determinadas matérias que não podem sofrer alteração nem mesmo por meio de emenda.

---

<sup>69</sup> *Op. Cit.*, p. 37.

<sup>70</sup> *Op. Cit.*, p. 37.

Por este motivo, Alexandre de MORAES posiciona-se, acertadamente, no sentido de que a Constituição vigente classifica-se como super-rígida, nos seguintes termos:

*“Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 pode ser considerada como super-rígida, uma vez que em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente, em alguns pontos é imutável”*<sup>71</sup>.

O artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988, indica as limitações materiais ao poder constitucional reformador. São, reiterese, matérias que não são alteráveis nem mesmo mediante emenda constitucional.

Veja-se a opinião de Alexandre de MORAES acerca do tema ora em análise:

*“Tais matérias formam o núcleo intangível da Constituição Federal denominada tradicionalmente por cláusulas pétreas”*<sup>72</sup>.

Vale destacar, ainda, o posicionamento de Gilmar Ferreira MENDES quando da análise das cláusulas pétreas:

---

<sup>71</sup> *Op. Cit.*, p. 37.

<sup>72</sup> *Op. Cit.*, p. 496.

*“Tais cláusulas de garantia traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integridade da constituição, obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade, pois a constituição contribui para a comunidade da ordem jurídica fundamental, à medida que impede a efetivação do término do Estado de Direito democrático sob a forma da legalidade, evitando-se que o constituinte derivado suspenda ou mesmo suprima o própria constituição”*<sup>73</sup>.

O princípio da legalidade, bem como os demais princípios constitucionais tributários, assim como as imunidades encontram-se englobados no rol do artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988.

Isto porque o mencionado dispositivo constitucional, especificamente em seu inciso IV, traz a seguinte redação:

*“Art. 60 (...)*

*Parágrafo 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...)*

*IV – os direitos e garantias individuais”.*

---

<sup>73</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de Constitucionalidade – aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo: Saraiva, 1990, p.95.

O princípio da legalidade é um direito fundamental, portanto é cláusula pétrea: não poderá ser suprimido, alterado, ignorado ou minimizado nem mesmo por meio de emenda constitucional.

Seguramente, os princípios, inclusive os tributários, adotados pela Constituição Federal estão abrangidos entre os direitos e garantias individuais. Para isto se confirmar, veja-se o seu parágrafo 2º, do artigo 5º:

“Art. 5º (...)

*Parágrafo 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”(grifou-se).*

Sacha Calmon Navarro COELHO, em sua obra Curso de Direito Tributário – 3ª Edição, ao tratar das funções dos princípios constitucionais, discorre da seguinte maneira:

*“Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos*

*direitos fundamentais e do regime federal. São portanto cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art 60, parágrafo 4º, da CF)”<sup>74</sup>.*

Há de se concluir, portanto, que o princípio da legalidade, ao lado dos demais princípios constitucionais tributários, é garantia individual conferida ao contribuinte pela Constituição Federal.

Em estudo denominado “Direitos Fundamentais do Contribuinte”, Marilene Talarico Martins RODRIGUES chega à mesma conclusão, *in verbis*:

*“No capítulo específico do Sistema Tributário Nacional, o art. 150 da Lei Maior, assegura ao contribuinte diversas garantias, ao estabelecer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (I) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (II) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente; (III) exigir tributos de entidades ou coisas imunes; (IV) utilizar tributo com efeito de confisco”<sup>75</sup>.*

Desse modo, quando é defendida a inserção, na ordem jurídica brasileira, de norma antielisiva, busca-se, ao menos de maneira indireta, a supressão do princípio da legalidade no Direito Tributário.

---

<sup>74</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 181.

<sup>75</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins **In Direitos Fundamentais do Contribuinte** – coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 324.

Sabe-se que um dos principais princípios que embasam e fundamentam a elisão fiscal é a legalidade. Sendo assim, a Constituição Federal não prevê espaço para norma que proíba a elisão fiscal, pois esse proceder restritivo colide frontalmente com o princípio da legalidade, que é cláusula pétrea e insuprimível, nos exatos termos de seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Carta Magna.

Em outras palavras: a norma antielisiva permitiria à autoridade tributária desconsiderar a forma pela qual o contribuinte praticou determinado negócio jurídico, mesmo que a operação realizada não estivesse prevista na lei que instituiu o tributo.

Tal desconsideração, no entanto, não é permitida, pois fere o princípio da legalidade, o qual é cláusula pétrea, em decorrência do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição vigente.

No mesmo sentido, são extremamente relevantes as palavras de Eduardo Soares de MELO, na obra “Direitos Fundamentais do Contribuinte”:

*“Os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal são cláusulas pétreas da Constituição por*

*constituírem os fundamentos basilares da Constituição, conferindo segurança e certeza na aplicação das normas tributárias”<sup>76</sup>.*

Idêntico entendimento é adotado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça José Augusto DELGADO, ao esclarecer que:

*“O enunciado dos direitos individuais no art. 5º e incisos da CF não é exaustivo. Outros tipos de direito e garantias fundamentais do cidadão estão espelhados no corpo da Carta Magna, como o posto no art. 150, I, II, III, IV, V, e VI, “d”, e art. 150”<sup>77</sup>.*

Dessa maneira, por ser um direito fundamental do contribuinte, o princípio da legalidade, consoante o magistério do Ministro José Augusto DELGADO, encontra-se protegido pelo artigo 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição Federal.

Em outros termos, o artigo 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição Federal, engloba, de maneira geral, todos os direitos e garantias individuais. Com efeito, o princípio da legalidade protege, individualmente, o contribuinte, devendo, pois, de acordo com o Ministro José DELGADO, ser considerado como inserido no rol dos abrangidos pela cláusula pétrea, portanto só suscetível de modificação pelo Constituinte originário.

---

<sup>76</sup> *Op. Cit.*, p. 322.

<sup>77</sup> *Op. Cit.*, p. 119/120.

Diva MALERBI, ao elucidar a abrangência dos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, demonstra que o princípio da legalidade é direito fundamental do contribuinte e, portanto, protegido por cláusula pétrea, nos termos seguintes:

*“Tais princípios consagrados na Constituição como limitações ao poder de tributar são meras especializações dos direitos e garantias individuais, enunciados no caput do art. 5º e desdobrados nos seus numerosos incisos. São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo revisão, por integrarem o núcleo irredutível a que se refere o art. 60, parágrafo 4º, IV, da CF”*<sup>78</sup>.

Marilene Talarico Martins RODRIGUES sustenta o mesmo posicionamento, ao considerar que norma antielisiva fere o princípio da legalidade e que este princípio é cláusula pétrea, porquanto consiste em garantia do contribuinte<sup>79</sup>.

Mostra-se relevante, com efeito, a opinião defendida pela mesma autora no que se refere ao assunto em debate:

*“Acresce-se, ainda, que se os direitos e garantias individuais nada mais são que limitações ao poder do Estado de restringir liberdades individuais e a Constituição declara de forma expressa o princípio da estrita legalidade (art.150, I), como uma limitação ao poder de tributar, à evidência que o*

---

<sup>78</sup> *Op. Cit.*, p. 166.

<sup>79</sup> *Op. Cit.*, p. 365.

*princípio da estrita legalidade é também um direito ou uma garantia individual e sendo assim esse princípio é cláusula pétrea, a teor do art. 60, parágrafo 4º, IV, CF”<sup>80</sup>.*

Insustentável, portanto, a tese favorável à inclusão de norma antielisiva na ordem jurídica brasileira, por ser ela, conforme demonstrado, absolutamente incompatível com a existência do princípio da legalidade, o qual é protegido por cláusula pétrea, nos exatos termos do artigo 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição Federal de 1988.

Francisco de Assis ALVES posiciona-se, também, no sentido de que o princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 150, I, da Constituição Federal, é cláusula pétrea e, portanto, imutável. Destaque-se, desse modo, o entendimento do referido doutrinador:

*“O princípio da estrita legalidade ou princípio da legalidade tributária vem a ser o princípio geral da legalidade, direito fundamental, inserido no art. 5º, II, da CF, reforçado pelos princípios que informam a segurança jurídica do contribuinte”<sup>81</sup>.*

Pode-se concluir, dessa maneira, que o princípio da legalidade reveste, certamente, condição de cláusula pétrea na atual Constituição Federal. Até

---

<sup>80</sup> *Op. Cit.*, p. 364.

<sup>81</sup> *Op. Cit.*, p. 429.

mesmo o Supremo Tribunal Federal, na Adin 939-7-DF<sup>82</sup>, reconheceu expressamente que os princípios referidos na Constituição dentre as limitações do poder de tributar constituem direitos e garantias individuais na ordem jurídica nacional.

Nesta lógica, a adoção de uma norma antielisiva pelo sistema jurídico pátrio colidiria necessária e frontalmente com um dos princípios constitucionais basilares, qual seja, o princípio da legalidade.

---

<sup>82</sup> Acórdão publicado na **Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, vol. 151 – março de 1995, p. 755/841. Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio com o objetivo de impugnar o Imposto sobre Movimentação Financeira (IPMF), instituído pela Emenda Constitucional nº 3 e Lei Complementar nº 77/93. O STF reconheceu que os princípios tributários expressos como limitações ao poder de tributar (o caso *sub judice* tratou especificamente dos princípios da anterioridade e das imunidades tributárias) constituem garantias individuais do contribuinte e, desse modo, revestem a condição de cláusulas pétreas.

## **4. PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA**

### **4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

O princípio da livre iniciativa, conforme se pretende demonstrar, encontra-se estritamente relacionado à figura de elisão fiscal e, em decorrência, ao planejamento tributário.

Com base na livre iniciativa, as empresas se organizam técnica e economicamente com vistas à produção, por meio da combinação de três elementos, quais sejam, a natureza, o trabalho e o capital, a buscar o lucro e a sofrer os riscos próprios da atividade desenvolvida.

A economia de tributos, mediante o planejamento tributário realizado licitamente, se amolda claramente no conceito de livre iniciativa, visto que o contribuinte tem o dever de dirigir sua atividade no sentido da obtenção da maior produtividade possível, visando ao lucro e, também, a redução de despesas, dentre as quais pode-se citar os tributos. A propósito, Sacha Calmon Navarro COELHO é contundente:

*“Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos desde que não haja divergência entre a ‘intentio facti’ e a ‘intentio juris’, quando ocorre a dissimulação (ocultamento do negócio real). Aos particulares deve-se resguardar o direito de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo insustentável diante de um Estado que desigualava as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários”<sup>83</sup>.*

O contribuinte tem ampla liberdade, conferida constitucionalmente, de optar um negócio jurídico menos oneroso em detrimento de um mais oneroso para obtenção de determinado resultado econômico. O planejamento de seus negócios buscando a economia de custos é de fundamental importância em qualquer ramo de atividade, o que propiciará ao contribuinte ter mais recursos financeiros em suas mãos, para que estes sejam utilizados e investidos no crescimento de seu empreendimento.

O princípio em análise figura expressamente na Constituição Federal de 1988, tanto como fundamento, em seu artigo 1º, inciso IV, e também no artigo 170, como princípio da Ordem Econômica e Financeira, o que demonstra cabalmente a opção e a adoção, no Brasil, de um sistema capitalista de produção.

---

<sup>83</sup> **O Planejamento Tributário...**, *op. cit.*, p. 283.

Veja-se trecho de artigo escrito por Albino de SOUZA e Washington PELUSO, citados na obra “A Liberdade de Iniciativa na Constituição”, de autoria de Alvacir Alfredo NICZ:

*“A liberdade de iniciativa constitui o elemento primordial de todo o regime capitalista, sobretudo na atribuição e garantia de ambiente próprio à ação individual nos negócios e nas realizações econômicas. Sua abolição total seria a implantação drástica do socialismo”*<sup>84</sup>.

No entanto, esta não é a primeira vez que o princípio da livre iniciativa integra uma Constituição no Brasil. A Constituição de 1824 já mencionava, no artigo 179, n. 24, o direito a qualquer “gênero de trabalho de cultura, indústria ou comércio”. A Constituição de 1891, por seu turno, garantia aos indivíduos, no artigo 72, parágrafo 24, o “livre exercício de qualquer profissão moral, intelectual e industrial”. A Constituição de 1934 fazia menção à expressão “liberdade econômica” no artigo 115. O termo “liberdade de iniciativa” foi utilizado primeiramente na Constituição de 1946, artigo 145, o qual foi repetido no artigo 157, inciso I, da Constituição de 1967. A partir da Emenda nº 1, de 1969, a liberdade de iniciativa passou a figurar no artigo 160, inciso I, como um dos princípios de ordem econômica e social na realização do desenvolvimento nacional e justiça social.

---

<sup>84</sup> NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p.105 .

Em sua obra, escrita quando encontrava-se em vigência a Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, Alvacir Alfredo NICZ tratou da primazia dada à iniciativa privada no âmbito da atuação econômica. Cabe aqui destacar uma das conclusões a que chegou o autor a respeito deste tema:

*“A Constituição vigente (...) estabelece preferência à iniciativa privada, trazendo expressamente que a ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social com base na iniciativa privada e demais princípios, conforme o art. 160 ‘caput’ e seus incisos I a VI”<sup>85</sup>.*

No que tange ao princípio em estudo, Celso Ribeiro de BASTOS, ao comentar o artigo 170, da Constituição Federal de 1988, se expressa da seguinte forma:

*“Em segundo lugar surge a liberdade de iniciativa. Na verdade esta liberdade é uma manifestação dos direitos fundamentais e no rol daqueles devia estar incluída. De fato o homem não pode realizar-se plenamente enquanto não lhe for dado o direito de projetar-se através de uma realização transpessoal. Vale dizer, por meio da organização de outros homens com vistas à realização de um objetivo. Aqui a liberdade de iniciativa tem conotação econômica.*

---

<sup>85</sup> *Op. Cit.*, p. 137.

*Equivale ao direito que todos têm de lançarem-se ao mercado de produção de bens e serviços por sua conta e risco”*<sup>86</sup>.

Reitere-se: os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa constituem fundamentos da República Federativa do Brasil. O autor Alexandre de MORAES, ao analisar este tema, assim assevera:

*“É através do trabalho que o homem garante sua subsistência e o crescimento do país, prevendo a Constituição, em diversas passagens, a liberdade, o respeito e a dignidade ao trabalhador (por exemplo: CF, arts 5º, XIII; 6º; 7º; 8º; 194-204). Como salienta Paolo Barile, a garantia de proteção ao trabalho não engloba somente o trabalhador subordinado, mas também aquele autônomo e o empregador, enquanto empreendedor do crescimento do país”*<sup>87</sup>.

Merece destaque, assim, o fato de o interesse do Estado não estar mencionado no rol de fundamentos da República Federativa do Brasil, devendo, assim, prevalecer o trabalho e a iniciativa privada quando contrapostos ao interesse estatal.

Evidentemente, o crescimento do País somente será possível se observados os preceitos constitucionais concernentes à livre iniciativa. Por meio da liberdade de organização e realização de seus negócios, as empresas têm maiores

---

<sup>86</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º Volume. São Paulo: Saraiva, São Paulo, 1990, p. 16

<sup>87</sup> **Direito Constitucional**, *op.cit.*, p. 47.

condições para contribuir com o desenvolvimento da região onde atuam. A prosperidade da empresa acarreta, sem dúvida, benefício para o Estado, eis que elas gerarão mais recursos mediante solidez maior, geração de mais empregos e, igualmente, arrecadação de tributos.

Quanto maior sua lucratividade, outrossim, mais recursos poderão ser investidos na própria atividade empresarial e, para isto, novos trabalhadores serão contratados, o que também é benéfico ao Estado.

O que se conclui, no que concerne a este capítulo, é que o Estado deve interferir o mínimo possível na organização e na realização das atividades empresarial, pois tal interferência tem como conseqüência a insegurança do mercado e o receio por parte das empresas em relação ao Estado. O empresário é quem deve determinar como, quando e qual atividade será por ele desenvolvida.

Outro não é o entendimento manifestado por Celso Ribeiro BASTOS, na obra “Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988)”, 7º Volume:

*“A liberdade de iniciativa exclui a possibilidade de um planejamento vinculante. O empresário deve ser senhor absoluto na determinação de o que produzir, como produzir, quanto produzir e por que preço vender (...) O importante, contudo, é notar que a regra é a liberdade (...) O consectário natural deste princípio é que a atuação do Estado é sempre subsidiária. O Estado não está*

*habilitado a retirar dos particulares, transferindo, para a responsabilidade da comunidade, atribuições que aqueles estejam em condições de cumprir por si mesmos”* <sup>88</sup>.

À iniciativa privada, portanto, cabe, em primeiro lugar a movimentação da economia. Os indivíduos, isoladamente ou em sociedade, e não o Estado, têm, constitucionalmente, prioridade no exercício e exploração das atividades econômicas.

O Estado, por sua vez, somente atua subsidiariamente na exploração daquelas atividades, conforme esclarece o artigo 173, caput, da Constituição Federal de 1988.

Determina o referido dispositivo legal:

*“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.*

O princípio da subsidiariedade indica, desse modo, uma função de suplência por parte do Estado e também limita inequivocamente a intervenção. Destaque-se, no tocante à subsidiariedade da atuação estatal no contexto econômico, o magistério de Alvacir Alfreo NICZ :

---

<sup>88</sup> *Op. Cit.*, p. 17.

*“A liberdade de iniciativa traduzida na Constituição não é, todavia, ilimitada, o que vem a ensejar a atuação subsidiária no domínio econômico quando inexistir a iniciativa privada, ou ainda, quando esta for omissa ou insuficiente aos anseios sociais”<sup>89</sup>.*

Ora, confirmada está a subsidiariedade do Estado no que se refere à atuação econômica. Esta somente será possível quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, ou seja, apenas em casos excepcionais. Em outras palavras: a atuação supletiva do Estado é necessária, mas os requisitos antes referidos devem estar fundamentados e definidos em lei.

Cumprir reiterar, dessa maneira, que o Brasil, enquanto Estado democrático de direito tem, entre seus fundamentos, a livre iniciativa ou liberdade de iniciativa econômica.

Está na Constituição Federal:

*“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

(...)

---

<sup>89</sup> *Op. Cit.*, p. 138.

*Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”*

Nesse contexto, o indivíduo tem o direito de agir em benefício de seu negócio. A Constituição Federal garante a liberdade para que os cidadãos possam se desenvolver amplamente e obter prosperidade econômica, desde que não haja vedação legal. E uma das maneiras de evitar gastos e atuar em busca de melhores condições financeiras é, justamente, economizar tributos, seja suprimindo-o, seja reduzindo seu montante. Tendo o contribuinte diversas opções para realizar o negócio pretendido, deve ele optar pela menos onerosa, utilizando-se do planejamento tributário em sentido estrito e, ao agir dessa forma, terá respaldo no artigo 170 da Constituição Federal.

Sobre este tema, cumpre destacar o entendimento de Rutnéa Navarro GUERREIRO:

*“(...) a economia fiscal precisa ser vista no contexto de busca de eficiência empresarial que lhe é própria, no mesmo prisma sob o qual são vistas as permanentes buscas de redução de todos os custos em uma empresa”<sup>90</sup>.*

Conclui-se, assim, que a proposta inicial da lei, ao proibir a elisão fiscal e, conseqüentemente, o planejamento tributário, é de todo descabida,

---

<sup>90</sup> GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *In Planejamento Fiscal – Teoria e Prática* – coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p.151.

pois, como comprovado, os preceitos da norma antielisiva são contrários à Constituição Federal e também ao Código Tributário Nacional.

#### 4.2. LIVRE INICIATIVA E CLÁUSULAS PÉTREAS

A livre iniciativa, como se demonstrará, ao lado da legalidade, reveste também a condição de cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, visto que sua definição enquadra-se perfeitamente no disposto nos incisos I e IV, de seu artigo 60, parágrafo 4º.

Conforme enfatizado no capítulo acerca do princípio da legalidade, o artigo 60, parágrafo 4º, da Carta de 1988, elenca em seus incisos as matérias que consubstanciam o núcleo intangível e insuprimível da Constituição Federal, as quais não podem ser alteradas, amesquinhasadas ou, ainda, mitigadas, nem mesmo pela figura da Emenda Constitucional.

Para isto se confirmar, releia-se o mencionado dispositivo constitucional:

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)*

*Parágrafo 4º. Não será objeto de deliberação a proposta tendente a abolir:*

*I – a forma federativa de Estado;*

*II – o voto direto, secreto, universal e periódico;*

*III – a separação dos Poderes;*

*IV – os direitos e garantias individuais (...)*” .

O Brasil é uma República Federativa, conforme sentença o artigo 1º da Constituição Federal.

A livre iniciativa é, de acordo com o inciso IV daquele dispositivo constitucional, um de seus fundamentos, ao lado da soberania (I), da cidadania (II), da dignidade da pessoa humana (III) e do pluralismo político (V).

Ou seja, o desrespeito à liberdade de iniciativa, mediante introdução de norma antielativa na ordem jurídico-tributária brasileira, configura, sem dúvidas, flagrante violação ao artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal, que enumera as chamadas “cláusulas pétreas”.

Vale dizer, não há que se falar em “forma federativa do Estado” quando não respeitado qualquer dos fundamentos enumerado no artigo 1º,

da Constituição Federal, eis que eles são as vigas mestras da República Federativa do Brasil.

Por outro lado, pode-se afirmar que a livre iniciativa reveste (de maneira idêntica ao princípio da legalidade), a qualidade de cláusula pétrea por se enquadrar, também, na definição do inciso IV, do artigo 60, parágrafo 4º, e se constituir direito fundamental garantido a todos.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, “caput”, assegura a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País, entre outros direitos fundamentais, a liberdade. A livre iniciativa, como já mencionado, reflete a liberdade dos indivíduos de lançarem-se ao mercado, por sua conta e risco. Portanto, este princípio reveste a condição de cláusula pétrea não apenas por ser fundamento da República Federativa do Brasil, mas, igualmente, por se tratar de direito fundamental.

As palavras de Lafayette Josué PETTER confirmam este entendimento:

*“A livre iniciativa, ainda, bem compreendida, não só consubstancia alicerce e fundamento da ordem econômica, como também deita raízes nos direitos fundamentais, aos quais se faz ínsita uma especial e dedicada proteção. Se o ‘caput’ do art. 5º se encarregou de garantir o ‘direito à liberdade’, no viés econômico ela ganha contornos mais precisos justamente na livre iniciativa.*”

*Pois se é ‘livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão’ (CF, art. 5º, XIII), esta liberdade compreende também a liberdade de se lançar na atividade econômica, sendo então ‘assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica’ (CF, art. 170, parágrafo único). Daí a arguta observação de que as leis restritivas da liberdade de iniciativa econômica devem observar o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, funcionando como um limite negativo à atuação do legislador, vislumbrando-se nesta assertiva uma dignificante proteção da pessoa humana”<sup>91</sup>.*

Cumprе reiterar que os princípios adotados pela Constituição Federal de 1988 estão abrangidos entre os direitos e garantias individuais. Veja-se, novamente, o seu parágrafo 2º, do artigo 5º:

“Art. 5º (...)

*Parágrafo 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”(grifou-se).*

Isto é, todos os princípios implícitos ou explícitos – que é o caso do princípio da livre iniciativa - na Constituição Federal de 1988 constituem cláusulas pétreas, de acordo com o disposto no artigo 5º, parágrafo 2º.

---

<sup>91</sup> PETTER, Lafayette Josué. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica – O significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.163.

Com efeito, se nem mesmo uma emenda à Constituição Federal pode abolir ou minimizar a liberdade de iniciativa, o que se dizer da atuação do Estado com o escopo de restringir esse importante fundamento da República Federativa do Brasil, mediante introdução de norma antielisiva no sistema tributário nacional?

A tentativa de inserção de norma antielisiva na ordem jurídica brasileira é um exemplo desta atuação maléfica do Estado que colide violentamente contra a liberdade de iniciativa privada.

Infelizmente, o que se vê atualmente no Brasil, é um quadro altamente preocupante: trata-se de um Estado corrupto e ineficiente, que busca sistematicamente intervir nas atividades desempenhadas pela iniciativa privada, a fim de suprimir a liberdade de atuação e sugando seus recursos financeiros, ao invés de impulsionar e incentivar a produção, a atividade empresarial e o trabalho.

Conclui-se, portanto, que o desprestígio, por parte do Estado, à livre iniciativa, quando da tentativa de inclusão de norma antielisiva no Código Tributário Nacional, é integralmente vedado pela Constituição Federal e, representa enfraquecimento bem como perda de identidade e da força normativa da Constituição Federal de 1988.

## 5. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

### 5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Cumprido destacar, neste ponto, que apesar de se ter concluído, nos capítulos precedentes, pela absoluta inconstitucionalidade de norma antielisiva, por ser ela incompatível com princípios constitucionais que revestem a condição de cláusulas pétreas, houve tentativas de sua inserção na ordem jurídico-tributária brasileira.

Entretanto, pode-se adiantar, desde logo, que tais tentativas não surtiram o efeito almejado, como a seguir se demonstrará.

Conforme relatado já na introdução do presente trabalho, em 10 de janeiro de 2001 a Lei Complementar nº 104 introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional com o nítido intuito de se coibir a elisão fiscal.

A redação deste dispositivo é a seguinte:

*“Art. 116. (...)*

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

A intenção do legislador de criar uma norma antielisiva por meio do referido dispositivo mostra-se evidente. Conforme já se esclareceu, a exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1.999, que em 2.001 veio a se tornar a Lei Complementar nº 104, disse claramente:

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

Pode-se concluir, pela simples leitura do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que este dispositivo confere ampla

discricionabilidade, arbitrariedade e subjetividade ao agente fiscal. Isto porque a referida norma é extremamente elástica, porquanto exclui o princípio da legalidade quando da exigência de tributo.

Com base nesta norma, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de desconsiderar a atividade praticada pelo contribuinte baseado em raciocínio meramente presuntivo. Em outras palavras: a intenção do legislador, ao introduzir o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, é de que sejam desconsideradas as operações menos onerosas em termos tributários mesmo que elas tenham sido realizadas licitamente.

Tal procedimento, conforme já explicado nos capítulos anteriores, atenta violentamente contra os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Explica-se. O contribuinte, que praticou determinado negócio ou ato jurídico, poderá vir a ser surpreendido pela desconsideração deste ato ou negócio com base na alegação da autoridade fiscal segundo a qual teria havido a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

## 5.2. SIGNIFICADO DO VERBO DISSIMULAR

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, determina que o agente fiscal tem o poder de desconsiderar o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com a finalidade de dissimular a

ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O presente tópico faz-se necessário para que se esclareça que o emprego do verbo em análise não abrange, de maneira alguma, o conceito de elisão fiscal, pretendido pelo legislador, mas, tão somente, de evasão fiscal.

De acordo com o moderno dicionário da língua portuguesa Michaelis, a significação do vocábulo *dissimular* é a seguinte:

*“dissimular. 1. Não dar a perceber; calar... 3. Não deixar aparecer; ocultar, disfarçar, encobrir...4. Afetar com artifício; fingir...7. Não dar a perceber-se; calar-se”.*

No mesmo sentido é a definição do vocábulo no Dicionário Aurélio:

*“Dissimular. 1. Ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar...2. Não dar a perceber; calar...3. Fingir; simular...4. Atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável...5. Usar de dissimulação; proceder com fingimento, hipocrisia...6. Ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios...7. Ocultar-se, esconder-se”.*

Analisadas atentamente tais definições, não sobrevivem dúvidas acerca do real significado do verbo “dissimular”. Deve ser esclarecido antes

a importância de apresentar esta definição ocorre por ser este verbo fundamental para a interpretação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

De acordo com o mencionado dispositivo, “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”.

Por meio das definições obtidas, conclui-se que “dissimular” implica encobrir ou disfarçar ações que já ocorreram. Mediante a dissimulação, que na verdade consubstancia-se em puro fingimento e astúcia, tenta-se aparentar uma situação que na realidade é outra. Não se pode dissimular uma situação que ainda vai acontecer.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o disposto no parágrafo único do art.116 do Código Tributário não atinge de maneira alguma a elisão fiscal, vez que nesta o fato gerador ainda não ocorreu e, portanto, não houve o nascimento da obrigação tributária. Em resumo: é impossível e totalmente ilógico se encobrir ou ocultar uma situação que nem mesmo ocorreu.

Por outro lado, a referida norma abrange de forma clara a evasão fiscal. Nesta, sim, tenta-se encobrir uma situação fática, ao se tenta fazer aparecer situação diversa daquela que, na verdade, existe. Assim, a norma abarca, então, situações em que o tributo é realmente devido.

Logo, a interpretação defendida neste estudo vê o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como útil para proibir a evasão fiscal, mas jamais a elisão fiscal, visto que esta ocorre **antes do fato gerador** e, dessa forma, não se enquadra na definição do verbo “dissimular”, que somente pode ser utilizado para encobrir uma situação pretérita, nunca uma situação futura.

### 5.3 SIMULAÇÃO ABSOLUTA E SIMULAÇÃO RELATIVA

Como afirmado precedentemente, **dissimular** significa encobrir, disfarçar, tentar aparentar situação diversa.

No Direito Civil, a ação acima descrita é conhecida por simulação, de acordo com os ensinamentos de Sílvio RODRIGUES:

*“A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes”<sup>92</sup>.*

Antônio Roberto Sampaio DÓRIA identificou os elementos caracterizadores da simulação:

---

<sup>92</sup> RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil**. Volume1 São Paulo: Saraiva, 1997, p.220.

“ (...) a) *deformação consciente e desejada da declaração de vontade*, b) *levada a efeito com o concurso da parte à qual se dirige* e c) *tendo por objetivo induzir terceiros em engano, inclusive, do ponto-de-vista tributário, o próprio Estado*”<sup>93</sup>.

Resta saber, então, em qual das espécies de simulação se enquadra a ação prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Na absoluta, o negócio aparente encobre uma situação que sequer existe, enquanto que na simulação relativa o negócio aparente encobre um outro negócio que se busca esconder.

Ainda seguindo as lições do civilista Sílvio RODRIGUES:

*“Na simulação relativa, encontram-se dois negócios: um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; e outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira”*

<sup>94</sup>.

Dessa maneira, conclui-se que a redação do dispositivo legal em estudo trata exclusivamente da **simulação relativa**, pois “dissimular” é,

---

<sup>93</sup> **Elisão e Evasão Fiscal**, *op. cit.*, p. 37/38.

<sup>94</sup> *Op. Cit.*, p. 223/224.

precisamente, disfarçar ou tentar aparentar uma situação diversa da que realmente existe.

Sílvio RODRIGUES ressalta, ainda, a diferenciação entre simulação inocente – a qual não visa prejudicar terceiros nem violar disposições legais – e simulação culpada, maliciosa ou fraudulenta. Esta apresenta o escopo de prejudicar terceiro, fraudar a lei ou prejudicar o Fisco.

Conforme demonstrado, a ação descrita no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, abrange simulação relativa e fraudulenta, culpada ou maliciosa, em que se busca aparentar um negócio diverso do verdadeiro, com o intuito de fraudar a lei ou prejudicar o fisco.

James MARINS assevera, em sua obra concernente à elisão fiscal, que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional consiste em norma anti-simulação. Em sua opinião, o legislador, no mínimo, confundiu elisão com simulação, ou seja, houve impropriedade técnica. Merece destaque o seguinte trecho de sua análise:

*“Se realmente o propósito legislativo da Lei Complementar nº 104/01 ao inserir o parágrafo único no art. 116 do CTN foi o de criar uma ‘norma*

*geral antielisão' pode-se, no mínimo, afirmar que se houve o legislador com grande infelicidade, confundiu anti-elisão com anti-simulação”<sup>95</sup>.*

Não restam dúvidas, portanto, de que se está diante de uma norma antievasiva e não antielisiva. Isto é: o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não alcança situações nas quais o fato gerador nem mesmo ocorreu e em que os meios utilizados para evitar ou reduzir a carga tributária são dotados de plena licitude.

#### 5.4. A ADIN N° 2.446-9

A Confederação Nacional do Comércio (CNC), entidade sindical, ingressou, em abril de 2001, com Ação Direta de Inconstitucionalidade com o escopo de que seja reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, especificamente na parte em que acrescentou parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A petição inicial (Anexo I), de maneira resumida, apresenta os argumentos enumerados na seqüência.

Entende a autora ser esta uma norma de combate à elisão fiscal, e que faculta à autoridade fiscal eleger situações como ilegais para tributá-las segundo seu livre arbítrio. Ressalta a autora: o parágrafo único do artigo 116 do

---

<sup>95</sup> **Elisão Tributária e sua Regulação**, *op. cit.*, p. 57.

Código Tributário Nacional é norma que visa a eliminar a possibilidade de que os contribuintes efetuem planejamento tributário.

Acrescenta a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ser a norma antielisiva ser absolutamente incompatível com os princípios constitucionais de estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal. Não restam, pois, dúvidas de que o fato de se permitir que sejam tributados atos ou negócios jurídicos não previstos em lei viola os princípios antes citados.

Em seguida, afirma-se, na petição, ser vedado o uso da analogia para caracterizar a exigência do tributo, porquanto esta viria a consagrar a interpretação econômica, a qual não é admitida em nossa ordem jurídica e, conforme anteriormente já alertado, tem origem nazista e extremamente autoritária. Cumpre reiterar que a interpretação econômica agride o princípio da segurança jurídica, tendo em vista que o contribuinte nunca terá certeza se o negócio por ele praticado poderá vir ou não a ser tributado, sob a alegação da autoridade fiscal de que o resultado econômico atingido teria sido o mesmo de outro negócio previsto em lei.

Outro argumento de destaque sustentado na petição inicial é a infringência ao artigo 2º, da Constituição Federal de 1988, o qual se refere ao princípio da separação dos poderes, que é cláusula pétrea, nos exatos dizeres do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, também da Constituição vigente. Isto porque o

agente fiscal, ao desconsiderar a atividade praticada pelo contribuinte, atua, em última análise, como legislador, visto que este é que deve redigir leis que indiquem quais atividades serão tributadas. Nunca a autoridade tributária, pois esta integra o Poder Executivo, poderá escolher os fatos tributáveis.

A autora da ADIn deixa claro que a elisão fiscal, a se consubstanciar no planejamento tributário, é instrumento do capitalismo e a redução de despesas, inclusive da carga tributária, é objetivo que deve ser sempre perseguido pelo empresário.

Por fim, reitera-se a preocupação de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seja utilizado no combate à elisão fiscal, além de se salientar que a evasão fiscal é ilícita e deve ser combatida.

Os autos referentes à ADIn 2.446-9 encontram-se, no presente momento, conclusos à relatora Ministra Ellen Gracie, após apresentação de parecer emitido pela Procuradoria da Geral República pela improcedência do pedido.

A conclusão a que se chegou, neste estudo, é de que norma antielisiva é inconstitucional, por infringir o princípio da legalidade, do qual decorre a tipicidade cerrada e a segurança jurídica, bem como por infringir o princípio da livre iniciativa.

Frise-se, ademais, que todos os princípios antes referidos revestem a qualidade de cláusulas pétreas.

No entanto, chegou-se também à conclusão de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é uma norma antievasiva e não antielisiva. Isto é: o mencionado dispositivo legal não alcança situações de elisão fiscal, nas quais o fato gerador nem mesmo ocorreu e em que os meios utilizados para evitar ou reduzir a carga tributária são dotados de plena licitude.

Em outras palavras: o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional se realmente se tratasse de norma antielisiva, pois esta colide contra diversos princípios constitucionais.

Caso prevaleça entendimento, no sentido de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional se configura como norma antielisiva, a ADIn nº 2446-9, interposta pela Confederação Nacional do Comércio, deve ser acolhida, tendo em vista que o sistema jurídico brasileiro não pode acolher norma que viola diversos princípios constitucionais, tais como a legalidade, a segurança jurídica e a livre iniciativa.

## **6. OS ARTIGOS 13 e SEQUINTEs, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002**

No ano de 2002, o governo federal editou a Medida Provisória nº 66, a qual tratava de diversas matérias, tais como a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica, o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira e, também, os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, em seus artigos 13 a 19.

Como explicado na introdução deste trabalho, os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002 visavam a regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário, o qual fora introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001.

Os artigos 13 e 14 apresentam a seguinte dicção:

*“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.*

*§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:*

*I - falta de propósito negocial; ou*

*II - abuso de forma.*

*§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.*

*§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”.*

Como se vê, o artigo 13, da Medida Provisória nº 66, de maneira idêntica ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, utiliza, em sua redação, o termo “dissimular”, o qual, conforme já analisado anteriormente, caracteriza ações de evasão fiscal, nunca de elisão fiscal.

James MARINS, conforme mencionado anteriormente, deixa claro que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional consubstancia-se em norma anti-simulação, visto que o legislador teria confundido a elisão com a simulação. O autor assevera que tentou-se corrigir este equívoco mediante a Medida Provisória nº 66/2002. No entanto, MARINS esclarece:

*“Parece ter havido um erro monumental que se tenta corrigir através da MP 66/02. Só que, no sistema jurídico brasileiro, medida provisória ou lei ordinária não se prestam para consertar lei complementar. Trata-se de erro tributário governamental e o Poder Judiciário será pressionado para corrigi-lo, como tem feito, desviando-se de suas funções ao servir utilitariamente ao Estado”<sup>96</sup>.*

---

<sup>96</sup> *Op. Cit.*, p.57.

Com isso, carece de lógica o parágrafo único do artigo 13, da Medida Provisória nº 66, ao determinar-se que o “caput” não se aplica a negócios em que exista simulação, dolo ou fraude. Em vista dos princípios da legalidade, segurança jurídica e livre iniciativa, não há como se sustentar a possibilidade de se desconsiderar um ato ou negócio jurídico praticado de maneira absolutamente lícita pelo contribuinte.

Ademais, o artigo 14, da Medida Provisória em debate, refere-se ao abuso de forma e à falta de propósito negocial. Conforme já observado nos capítulos anteriores, a redução ou a supressão da carga tributária são, por si só, um propósito negocial, e são atividades amparadas pelo princípio da livre iniciativa. No que tange ao abuso de forma, o contribuinte tem o direito de praticar atividades econômica sob qualquer forma, desde que não haja vedação legal.

Ives Gandra da Silva MARTINS, ao elaborar parecer acerca da ADIN nº 2.446-9 aponta, em relação aos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 66, três inconstitucionalidades materiais e uma formal<sup>97</sup>.

A inconstitucionalidade formal é evidente: os artigos 13 e 14 alargaram as hipóteses de simulação previstas na Lei Complementar 104/01. Ocorre que, todavia, tal matéria não pode ser regulada por lei ordinária, mas, sim, por lei complementar, porquanto somente esta espécie pode estabelecer normas gerais em termos de legislação tributária, conforme determina o artigo 146, inciso III, da

---

<sup>97</sup> **Revista Dialática de Direito Tributário** – 119, *op. cit.*, p. 119/120.

Constituição Federal. Ressalte-se, ademais, que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, em sua parte final, declara que somente aspectos procedimentais deveriam ser fixados por lei ordinária.

Quanto às inconstitucionalidades materiais detectadas nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 66/02, destaque-se pertinente trecho do Parecer defendido por Ives Gandra da Silva MARTINS:

*“A primeira inconstitucionalidade material reside no parágrafo único, que exclui os casos de ‘simulação’ sem dolo, fraude ou má-fé!!! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do ‘palpite fiscal’.*

*Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos artigos 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por uma mera opinião do fiscal.*

*A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos ‘para fins tributários’ – como previsto no ‘caput’ do artigo 13 -, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito. É a hospedagem – desculpem-me a irreverência – da ‘tributação gay’, porque o fato desconsiderado só o é para o direito tributário,*

*continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município, se com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal.*

*A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do parágrafo primeiro, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras, vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fisco para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos artigos 5º ‘caput’ e 150, inciso I, da Constituição Federal (...)”<sup>98</sup>.*

A terceira inconstitucionalidade apontada por MARTINS corrobora integralmente as conclusões obtidas no presente trabalho, segundo as quais a desconsideração, pelo Fisco, do negócio praticado pelo contribuinte, infringe o princípio da legalidade e, em consequência, a segurança jurídica.

A Constituição Federal vigente proíbe a inserção de norma antielisiva na ordem jurídica brasileira, visto que ela implica, necessariamente, a

---

<sup>98</sup> *Op.Cit.*, p. 127.

supressão de princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e da liberdade de iniciativa, os quais revestem a condição de cláusulas pétreas.

Desse modo, tais princípios, que são norteadores do sistema tributário e da ordem econômica nacionais, não podem, de maneira alguma, ser desobedecidos, amesquinados ou suprimidos por norma infraconstitucional, como é o caso do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, e do artigo 13 e seguintes, da Medida Provisória nº 66/2002.

Por fim, cumpre ressaltar que a Medida Provisória nº 66/2002, em seus artigos 13 a 19, foi, até o presente momento, a única tentativa de se regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Contudo, esta tentativa foi repelida pelo Congresso Nacional, ainda em sua Comissão de Constituição e Justiça.

## 7. CONCLUSÕES

Diante do exposto, é inegável ser a norma antielisiva absolutamente incompatível com os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e livre iniciativa, em que pesem às tentativas do Estado de inseri-la na ordem jurídica brasileira.

Para se chegar a esta conclusão, foi necessário cumprir trajetória de estudos, a qual deu origem aos capítulos desta dissertação: conceituação e distinção de elisão e evasão fiscal; estudo dos princípios da legalidade (e seus desdobramentos), da livre iniciativa e das cláusulas pétreas. Também se pesquisaram as tentativas do Estado de incluir, mediante regras jurídicas, norma antielisiva, especificamente nos casos do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, e os artigos 13 e seguintes da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dessa maneira, obtiveram-se as seguintes conclusões parciais:

1. Tanto na elisão como na evasão fiscal, o objetivo do contribuinte é evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.

2. Na elisão fiscal, entretanto, os meios utilizados pelo contribuinte são perfeitamente lícitos e idôneos, não havendo vedação legal para sua

prática. Por outro lado, a evasão fiscal é caracterizada pela ilicitude dos meios tendentes a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.

3. O segundo critério distintivo entre elisão e evasão fiscal refere-se ao momento da ocorrência do fato gerador. Na elisão fiscal, o ato praticado pelo contribuinte dá-se anteriormente ao advento do fato impositivo, ao contrário da evasão fiscal, na qual o ato ou omissão dá-se após a ocorrência do fato gerador.

4. A elisão fiscal pode ser também denominada planejamento tributário em sentido estrito e deverá ser entendida como um direito do contribuinte de escolher opções menos onerosas, desde que não vedadas por lei, na realização de suas atividades, porquanto a redução de custos, dentre os quais se incluem os tributos, é uma forma de aumentar a competitividade do empreendimento. Diante disso, é possível asseverar que o intuito de economizar tributos é um objetivo empresarial, já que o contribuinte deve realizar a opção pelo negócio jurídico que lhe acarrete a menor carga tributária possível. Desse modo, não há falar-se na aplicação da teoria denominada *business purpose*, segundo a qual a Administração deve verificar, caso a caso, se há ou não objetivo comercial que justifique a adoção de forma jurídica alternativa àquela prevista na lei que instituiu determinado tributo.

5. A norma antielisiva nasceu na Alemanha e teve plena aceitação no regime nazista, quando foi consagrada a interpretação econômica, a conferir ampla subjetividade, discricionariedade e arbitrariedade a seu aplicador

(agente fiscal ou juiz), o qual poderia considerar que um negócio realizado pelo contribuinte – mesmo sem vedação legal – fosse abusivo no que tange à forma, para que o tributo fosse então devido. Todavia, afirma-se que a interpretação econômica não foi acolhida no Direito Tributário brasileiro por gerar extrema insegurança jurídica, porque totalmente incompatível com o princípio da legalidade.

6. Norma antielisiva utiliza-se, necessariamente, de analogia para exigir tributo não previsto em lei, o que é vedado expressamente pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, parágrafo 1º.

7. Elisão fiscal consubstancia-se em planejamento tributário em sentido estrito. Em sentido amplo, o planejamento tributário abrange diversas atividades do contribuinte com o escopo de reduzir a carga tributária por ele suportada. Ademais, verificou-se que o conceito de evasão fiscal é mais amplo que o de sonegação fiscal, na qual a conduta praticada deve estar prevista em lei como crime contra a ordem tributária.

8. O Princípio da Legalidade encontra-se previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988, do qual desdobra-se a legalidade tributária, expressa no artigo 150, I, da Carta Magna. Segundo este princípio, a União, os Estados e os Municípios somente podem exigir tributos com base em lei.

9. A elisão fiscal é figura estritamente relacionada com o princípio da legalidade, porquanto não poderá ser exigido, do contribuinte, tributo

em virtude de atos ou condutas (no intuito de reduzir, suprimir ou retardar o pagamento do tributo) diferentes daquelas previstas em lei. Assim sendo, a questão referente à elisão fiscal somente poderá ser resolvida pela ação do Poder Legislativo, ao suprimir as lacunas da lei, jamais por via administrativa ou judicial.

10. A lei, ao instituir tributo, deve ser entendida no sentido restrito, isto é, no sentido formal (lei emanada pelo Poder Legislativo como instrumento apto a instituir tributos) e no sentido material (a lei deve detalhar e especificar minuciosamente todos os elementos do tributo), cumulativamente.

11. No Direito Tributário, a segurança jurídica se realiza mediante a aplicação do princípio da legalidade, pois é com base na lei instituidora de determinado tributo que o contribuinte poderá planejar sua atividade econômica e prever a conduta do Estado em relação a ela. Para o tributo ser exigido, deve haver, antecipadamente, ampla previsão legal, pois a segurança jurídica não admite conviver com interpretação econômica e raciocínio analógico (na instituição de tributo). Norma antielisiva agride frontalmente a legalidade e a segurança jurídica, ao permitir que o agente fiscal aja como legislador, fornecendo para este, ampla discricionariedade e subjetividade.

12. A Constituição Federal de 1988 é classificada, quanto à sua estabilidade, como super-rígida, já que somente pode ser alterada por um processo legislativo diferenciado, porém não pode ser modificada em relação a

determinadas matérias. Estas matérias formam o núcleo perene, intangível, insuprimível e imutável da Constituição, denominado de “cláusulas pétreas”.

13. O princípio da legalidade tributária, bem como as imunidades (vedações ao poder de tributar) e os demais princípios constitucionais tributários revestem a condição de cláusulas pétreas por refletirem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais insculpidos na Constituição Federal de 1988. Em outras palavras, a legalidade constitui um dos fundamentos constitucionais, ao conferir segurança e certeza na aplicação das normas tributárias. Dessa maneira, é vedada a inserção de norma antielisiva na ordem jurídica brasileira, ainda que por meio de Emenda à Constituição, por ser incompatível com a legalidade e segurança jurídica.

14. Outro princípio intimamente ligado à elisão fiscal é o Princípio da Livre Iniciativa. Com base neste princípio, o contribuinte busca direcionar sua atividade econômica com vistas à obtenção da maior produtividade possível e à redução de despesas, dentre as quais se podem citar os tributos, mediante a prática de economia lícita de tributos (elisão fiscal). Dessa maneira, a inserção de norma antielisiva no Direito Tributário pátrio configura evidente violação ao princípio em análise.

15. O Princípio da Livre Iniciativa reveste a condição de cláusula pétrea na Constituição de 1988, de maneira idêntica ao Princípio da

Legalidade, por se tratar de expansão das garantias individuais conferidas pela Carta Magna (desdobramento do direito à liberdade, previsto no artigo 5º, “caput”), isto é, por se enquadrar perfeitamente ao disposto em seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV.

16. Outro motivo pelo qual se defende a qualidade de cláusula pétrea do princípio em comento é o fato de a livre iniciativa constituir fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, IV, da Constituição). Sabe-se que uma das matérias que não se sujeitam à alteração é a forma federativa do Estado. Ora, se a livre iniciativa é fundamento desta forma federativa, não há dúvidas de que este princípio se amolda ao disposto no artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição.

17. O parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, não se configura norma antielisiva, mas, tão somente, norma de combate à simulação e à evasão fiscal, pois o referido dispositivo não alcança situações nas quais o fato gerador não ocorreu e nas quais os meios utilizados foram lícitos.

18. A Medida Provisória nº 66/2002, em seus artigos 13 a 19, visava a regulamentar o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional. No entanto, carregou consigo uma série de inconstitucionalidades, tanto de cunho formal como material; tal tentativa de regulamentação foi repelida pelo Congresso Nacional, não tendo sido convertida em lei.

## 9. ANEXO 1

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL.

A **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO**, entidade sindical de grau máximo da categoria econômica do comércio, com sede na cidade do Rio de Janeiro, na Avenida General Justo n.º 307, vem à presença de Vossa Excelência, por seu procurador ao final assinado, com fundamento no inciso IX do artigo 103, da Constituição da República, combinado com os artigos 169 e 178 do Regimento Interno desse inc Tribunal, para propor a presente

### **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

#### **COM PEDIDO DE LIMINAR,**

visando suspender a eficácia e declarar a inconstitucionalidade da disposição contida no artigo 1º da **Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001**, publicada no DOU em 11.01.2001, na parte que altera o dispositivo da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional , no que acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, expondo para tanto o seguinte:

## **DA LEGITIMAÇÃO DA AUTORA E A PERTINÊNCIA COM A ATIVIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA CNC**

O § único do art. 116 do CTN, acrescido pela LC 104/2001, ao ensejar à autoridade administrativa 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, a título de combater a elisão fiscal dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, inclui nessas últimas empresas comerciais representadas pela CNC.

Assim, esta Confederação como entidade sindical de grau superior com representatividade de âmbito nacional do patronato do comércio está legitimada à propositura da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do artigo 103, inciso IX, da Constituição Federal.

### **SINTESE INICIAL**

Sob o sempre louvável, e desejável por todos, argumento de elevar a arrecadação sem aumento de imposto, o Governo Federal editou recentemente um arcabouço de medidas que permitem a fiscalização, discricionária e descriteriosa, de contribuintes, devassando a intimidade e vida privada das pessoas, sendo que facultou-se ao livre arbítrio da autoridade administrativa eleger situações como ilegais para tributá-las.

Assim, editou-se a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, logo denominada como norma de combate a elisão fiscal, que introduziu um parágrafo único no artigo 116 do CTN com a seguinte redação:

**“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.”**

Por este dispositivo, a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos firmados pelos contribuintes, o que significa dizer que desconsiderará a forma jurídica adotada pelo mesmo para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos quando, no seu entender, terem sido praticados, na realidade, outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.

Na prática a norma pretende eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o “agente fiscalizador” utilize-se da interpretação econômica em direito tributário que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base , NÃO nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente da administração pública, uma operação econômica tributável encoberta (disfarçada ou fingida) por uma forma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor.

Ao permitir a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador, o § único do art. 116 introduzido pela LC 104/2001, testilhou com os princípios constitucionais da estrita legalidade. da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos nos arts. 5º inciso II 37, e 150 inciso, bem como no da separação dos poderes prevista no art. 2º da CF

É de se frisar que o princípio da legalidade tributária plasmado no art. 150, inciso 1 é cláusula pétrea não só por força de ser uma extensão do art. 5º, inciso II, mas pelo reconhecimento expresso em seu caput, na qualidade de direito individual, sendo claro que estes não são apenas os que constam dos incisos do próprio art. 5º mas , ainda, os que se encontram por toda a Constituição da República a teor do § 2º do art. 5 e 60, §4º.

Por outro lado, o privilégio dado ao “agente fiscal” de tributar desconsiderando a operação real formalmente realizada pelo contribuinte e optando pelo resultado tributário maior que poderia dar para o Estado, acabou por ferir outro princípio pétreo: o da separação dos Poderes constante no art. 60, § 4º inciso I , retirando do Congresso nacional sua função legislativa de produzir a lei tributária e transformando o agente fiscal em verdadeiro legislador; o que já foi alertado por Ives Gandra da Silva Martins in Planejamento Tributário e a LC 104, pg. 124:

Com efeito o § único do 116 do CTN despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transformar o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso III), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da “lei” para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da “elisão fiscal”, diversa da “evasão” — aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal — deixa de existir no direito brasileiro.

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “palpite fiscal”.

Do acima exposto, forçoso é concluir que O § único do art. 116, ora inserido, ao permitir que a Fiscalização imponha tributos e penalidades “fora da lei”, desconsiderando a lei aplicável e escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, **MESMO QUE AS OPERAÇÕES MENOS ONEROSAS TENIETIAM SIDO REALIZADAS DENTRO DA LEI**, violou princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos na Constituição da República nos arts, 5º inciso li, 37, e 150 inciso 1, bem como o da separação dos poderes exposto no art. 2º, sendo todos cláusulas pétreas por força do art. 60 § 4º incisos III e IV.

Não fosse as inconstitucionalidades, digno de nota é constar que o CTN, obra magistral e resistente ao tempo posto que elaborada pelos mais eminentes tributaristas do país da época, venha tendo seus fundamentos transformados por legislações oriundas de pressões do Ministério da Fazenda, para eliminar direitos do contribuinte, quais sejam: o alijamento da ação do Poder Judiciário (quebra do sigilo bancário sem autorização judicial) e do Poder Legislativo (norma antielisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal) com objetivo declarado de instalar, definitivamente, uma ditadura fiscal no país, agora desdenhando do Congresso Nacional.

### **O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Como premissa, antes de começarmos a apontar a inconstitucionalidade do § único do art. 116 inserido pela LC 104/2001 é de crucial importância asseverar que É LIVRE AOS CONTRIBUINTES DIRECIONAR SUAS CONDUCTAS E NEGÓCIOS DA MANEIRA MENOS ONEROSA POSSÍVEL, até porque, não há regras que obrigue uma pessoa, entre duas ou mais possibilidades fáticas semelhantes, optar pela que redunde em maior recolhimento de tributos, seja este comando jurídico, seja moral. É o que se extrai da lição de Lerouge, apud Hector Vil Direito Penal Tributário, EDUC/Resenha Tributária, p. 213. “qualquer um pode ordenar seu patrimônio ou seus interesses de tal maneira que o imposto tenha a menor incidência possível. O dever moral, assim como o dever cívico, não chegam ao extremo de obrigá-lo a tomar o caminho mais proveitoso para o Tesouro.”

Assim, passamos a destacar diversos conceitos de “Planejamento Tributário” que não divergem de um ponto comum: a licitude. Vejamos:

Para Cândido Henrique de Campos “Planejamento Tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos” (Planejamento Tributário — Imposto de Renda/Pessoas Jurídicas, 3U ed., Atlas, p. 23).

Já na visão de Nilton Latorraca, “denomina-se Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada urna das opções legais disponíveis” (Legislação Tributária: Uma Introdução ao Planejamento Tributário, 8ª ed., Atlas, p. 19).

O plenário do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário entendeu que “o planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar impostos atende ao princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie” (cf. Cadernos de Pesquisas Tributárias — Nova Série n.º 3, p. 533).

Como se lê dos conceitos acima formulados pelos doutrinadores, o planejamento tributário é realizado sempre no campo do lícito, legal permitido. aproveitando-se das “brechas” da lei.

Neste campo onde atua o planejamento fiscal, que se instrumentaliza na prática no que se denominou elisão fiscal, é preciso distinguir os conceitos de elisão e evasão já que, nesta última, é campo fértil para ocorrência de simulação ou fraude a lei.

#### **A DIFERENÇA DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

A diferença simples e básica deste binômio elisão/evasão é que a primeira é feita dentro da lei e a segunda não. Seu estudo busca estabelecer as diferenças entre as opções lícitas e ilícitas a que teriam acesso os contribuintes, tendo-se como base, essencialmente, os meios eleitos pelo sujeito passivo e o momento em que se pratica o ato voluntário tendente a evitar, diminuir ou retardar a incidência tributária, em face da ocorrência do fato gerador.

Trazemos a colação uma plêiade de doutrinadores da mais alta magnitude jurídica que não darão asas para dúvidas:

Rubens Gomes de Sousa, doutrina “o que distingue a elisão da fraude fiscal é que, neste último caso, trata-se de um descumprimento ilícito de obrigação já validamente surgida com a ocorrência do fato gerador, ao passo que na elisão impede-se o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador”.( Cadernos de Pesquisas Tributárias n.º 13, obra coletiva, Resenha Tributária’C.E.E.U. p.45.)

O XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1988), cristalizou o entendimento de que “elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou

omissões lícitas do sujeito passivo anteriores à ocorrência do fato gerador”, ao passo que evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se tome exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador” (Cadernos de Pesquisas Tributárias n.º 14, Resenha Tributária!C.E.E.

Bernardo Ribeiro de Moraes, manifesta-se: “Pode-se conceituar a elisão fiscal (economia de imposto), como a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei.”(Compêndio de Direito Tributário, 3ª ed., Forense, v. 1, p. 468)

Gilberto Ulhôa Canto, corroborando : “Se o contribuinte age ou se omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que o seu procedimento seja objetiva e formalmente lícito por não contrariar lei alguma, haverá elisão, enquanto que existirá evasão se o ato ou a omissão é posterior à ocorrência do fato gerador.” (ob. Cit., p. 41)

Rubens Gomes de Sousa, ilustre e pioneiro autor, entretanto, utilizava o termo “fraude tributária” em contraposição à “evasão fiscal”. No seu entender, para identificar as diferenças entre ambos, “o único critério seguro 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 ( 23): na primeira hipótese, trata-se da evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal.” (Compêndio de Legislação Tributária, Resenha Tributária. p. 138)

Antônio Sampaio Dória destaca que “o conceito de evasão deve restringir-se às condutas lícitas, adotadas pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos já devido; e o de elisão deve ser reservado para aquelas condutas que, por meios lícitos, evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador ou lhe reduzem os efeitos”.

Conceituado o campo de incidência da elisão, único local legítimo onde atua o planejamento tributário, é fundamental colocar que a elisão ou economia fiscal é realizada em duas vertentes:

a) Espaços deixados por lacunas em direito tributário, não preenchidos por inadvertência do legislador e;

b) Nos denominados “negócios indiretos” ou utilização de “estruturas jurídicas” que consiste na utilização de operações ou negócios jurídicos que configuram situações que levam a pagar menos imposto, sendo que estas operações regem-se por normas jurídicas alheias ao direito tributário, sendo estas situações previstas no art. 109 do CTN. Pejorativamente tem se chamado os negócios indiretos de “abuso das formas jurídicas” que não significa dizê-lo ilegal e, por óbvio, não é simulação nem se confunde com esta.

Sobre a tentativa do Poder Tributante de tributar nas lacunas das leis, onde sequer ocorreu o fato gerador e, por ficção ou presunção, o agente fiscal pretende lançar o tributo, parece-nos evidente a inconstitucionalidade por falta de tipicidade e a utilização de analogia para tributar é expressamente vedada pelo art. 108, § 1º do CTN.

Resta, então, trazer a lição de Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, citando Brandão de Machado, que bem centralizou a questão do abuso das formas ou negócios jurídicos indiretos (RDDT n° 63, pg.167):

“Via de regra, o negócio jurídico indireto ocorre por meio de vários atos ou negócios isolados, mas que, como são pré-ordenados, terminam por formar uma única operação (que é, portanto composta ou fracionada), com resultados vantajosos para os agentes que a conceberam. Consiste, em essência, no que o direito anglo-saxão denomina (e procurar combater) pela chamada *step-bay step transaction*.

Note-se, por oportuno, que o negócio indireto difere, significativamente, da simulação. Nesta última hipótese, as partes não desejam o que foi pactuado no plano jurídico, mas uma outra realidade, que remanesce subjacente. No negócio indireto, ao invés, o que foi pactuado corresponde fielmente à vontade dos contratantes, além do que, neste caso, a finalidade visada não é ilegal, apesar dela ser alcançada por vias oblíquas.”

## **DAS INCONSTITUCIONALIDADES**

Lançadas as premissas conceituais acima passamos a enfrentar e apontar as inconstitucionalidades onde é fácil vislumbrar que o § único do art. 116 acrescido pela LC 104/2001 testilhou com o art. 150, inciso 1, da Constituição da República por três vertentes:

A) Pelo princípio da legalidade, porque permite que a autoridade fiscal tribute por fato gerador não ocorrido e previsto na lei;

13) Viola o princípio da tipicidade fechada, que é o corolário da legalidade estrita, por conseqüente, caracteriza uma segunda infringência ao art. 150, 1, da CF;

C) Introduce a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia, também vedado pelo dispositivo legal, infringindo o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas. E mais, autorizou o “agente fiscal”, executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador em evidente afronta ao princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60 § 4º, III, como cláusula pétrea.

## **DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E TIPICIDADE CERRADA**

Não restam dúvidas que o dispositivo inquinado permite a fiscalização tributar sem prévia lei que institua o seu fato gerador, desconsiderando atos ou negócios jurídicos praticado de acordo com a lei.

O princípio da legalidade, plasmado na Constituição da República nos arts. 5º inciso I 37º e 150, 1, já fora consagrado no mais relevante capítulo da Constituição referente aos “direitos e garantias fundamentais”, que é a atribuição maior do Estado de Direito assegurar.

Dessarte, o artigo 50, inciso II, está assim redigido: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Teoricamente, não haveria, portanto, necessidade de o constituinte reproduzir o mesmo dispositivo no capítulo do sistema tributário, se não objetivasse dar conteúdo mais denso ao princípio. Como a Constituição não contém palavras inúteis nem repetições desnecessárias, o princípio da legalidade lata e flexível, a que se refere o artigo 5º, inciso II, é compactado em princípio de legalidade absoluta e inflexível, no artigo 150, inciso 1. que exterioriza. Inclusive, conseqüências tipológicas também inextensíveis e reserva inelástica da lei impositiva.

Em outras palavras, o artigo 150, inciso I, toma constitucionais os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, no direito tributário brasileiro.

Entretanto, para evitarmos redundância, sobre o princípio da legalidade e a sua importância para segurança jurídica, só podendo ser cobrado tributo instituído por lei, valemo-nos da Cátedra de Hugo de Brito Machado comentando o art. 150, I, que dispensa apresentações no meio jurídico, tudo como se extrai de Planejamento Tributário e a LC 104, pg. 110:

### **Legalidade e segurança jurídica**

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei. que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária”.

Não é necessário discorrer a respeito da importância da segurança jurídica como valor fundamental a ser preservado pelo Direito. Sabemos todos que a segurança, além de ser importante para viabilizar as atividades econômicas, é essencial para a vida do cidadão. Nem é necessário demonstrar a importância do princípio da legalidade como instrumento de realização da segurança jurídica. Ela é evidente. E qualquer amesquinamento do princípio da legalidade implica sacrificar a segurança.

Por tais razões o princípio da legalidade tem sido concebido pela doutrina como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência

tributária, tendo essa concepção doutrinária sido incorporada pelo Código Tributário Nacional, que o explicitou em seu art. 97, estabelecendo que somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo.

Isto quer dizer que temos em nosso sistema jurídico o princípio da legalidade exigindo tipos tributários tal como no direito penal existem tipos penais. Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é a esta diretamente proporcional. Como assevera João Dácio Rolim, com inteira propriedade, Quanto maior a precisão desses tipos, menor a margem de incerteza e a possibilidade de arbitrariedade por parte do intérprete da lei ou das próprias regras surgidas da jurisprudência.”

### **O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO**

O próprio legislador, no Direito brasileiro, não é inteiramente livre para definir as hipóteses de incidência dos tributos, pois a Constituição Federal, reportando-se às espécies de tributo por ela autorizadas, definiu precisamente as atividades estatais às quais se devem ligar as taxas e a contribuição de melhoria, e quanto aos impostos, ao atribuir competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para criá-los, estabeleceu o âmbito de cada um dos impostos atribuídos a essas entidades.

O Código Tributário Nacional, por seu turno, explicitando o que teria de ser entendido, espancou qualquer dúvida porventura existente, ao estabelecer que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de

direito privado, é inadmissível que A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA POSSA SIMPLEMENTE DESCONSIDERAR ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.”

Complementando e corroborando, sobre o princípio da tipicidade fechada ou estrita legalidade, o não menos magnânimo e sempre lúcido Prof. Ives Gandra da Silva Martins, in Planejamento Tributário e a LC 104 , pg. 122 dissertou:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio reserva da formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível admitir-se, seja no direito penal seja no direito tributário”.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p.166), a reserva da lei no direito tributário n pode apenas formal, mas deve absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento. a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto

À exigência da *lex scripta*’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘*lex stricta*’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. Cit., p.39): E daí que as normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Rume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v.2, p.13 alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário,

Bushatsky, 1973, v.2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5a. Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p.154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)”.

Ricardo Mariz de Oliveira, in O Planejamento Tributário e a LC 104, pg. 254, corrobora e não se distancia um milímetro dos demais ao doutrinar:

“A este direito fundamental se acrescenta o limite constitucional ao poder de tributar insculpido no ad. 150, inciso 1, segundo o qual a obrigação tributária deve derivar da lei que preveja a sua incidência, caracterizando-se aí o princípio ou limite da estrita legalidade, que se desdobra na tipicidade absoluta, de maneira que a obrigação tributária somente passa a existir quando, e a partir de quando, ocorrer efetivamente no mundo fenomênico a situação descrita hipoteticamente na norma legal como fato gerador de algum tributo.

Toda esta fenomenologia do nascimento da obrigação tributária está muito bem descrita e regida, em caráter explicitador das normas da Constituição, nos arts. 97, 113, 114, 116, incisos 1 e II, 142 e outros da sua lei complementar, o CTN.

A consequência desse sistema constitucional de nascimento da obrigação tributária, aliado às garantias constitucionais ao direito de propriedade, é a garantia, conferida à pessoa, que ainda não é contribuinte ou responsável tributário, da possibilidade de não pagar tributo ou de pagar menos tributo, desde que, antes da ocorrência do respectivo fato gerador, faça algo ou deixe de fazer algo que não acarrete ou evite a ocorrência do mesmo, ou que reduza o respectivo ônus.”

Pela leitura da farta doutrina acima, é inconcebível tributar sem lei, sem ocorrência do fato gerador, portanto é inconstitucional impossibilitar o planejamento tributário através da elisão que ocorre dentro da legalidade, agindo dentro da máxima: “o que não é proibido é permitido”, realizada na lacuna legal.

### **A VEDAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA**

Da mesma maneira, não há lei que impeça o uso de formas ou estruturas jurídicas (negócios indiretos), realizadas rigorosamente dentro da lei, usando-se de institutos de direito societário, civil, comercial, etc., que não o tributário para evitar-se o fato gerador e pagar-se menos imposto. Utilizar-se da interpretação econômica para tributar fora da lei é totalmente inconstitucional frente à Constituição da República posto que:

- a) só seria constitucional se fosse permitido tributar através de analogia, já que a elisão atua na lacuna ou ausência da lei, que esbarra no art. 108, § 1º do CTN, ao impedir o uso da analogia como um instrumento para se exigir tributos;
- b) o fato da motivação do ato ou negócio ser apenas tributária não encontra óbices legais no direito positivo;
- e) como no Brasil impera o princípio da estrita legalidade, a atuação do Estado está adstrita ao âmbito de atuação da norma legal.

De se observar, outrossim, que antes mesmo do debate sobre a norma antielisiva trazida pela LC 104/200 1, a própria Administração tinha reconhecido, ao menos em algumas situações, que a motivação dos atos negociais é irrelevante para definir os reflexos tributários decorrentes dos mesmos, como se nota pela leitura da seguinte ementa:

“IRPJ. Nulidade. Cerceamento do Direito de Defesa. Divergência entre o Enquadramento Legal e a Descrição dos Fatos.

(...) IRPJ — Simulação na Incorporação — Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (...)“ (Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n.º 101-88.316, data da sessão: 16.05.95)(grifamos).

No nosso entender, a teoria do abuso de direito esbarra de forma incontornável — antes de qualquer outro aspecto jurídico — na ausência de previsão legal conferindo à fiscalização, autoridade para ultrapassar o limite da estrita legalidade, buscando outros elementos e subsídios para afirmar ou não a validade jurídica, ainda que sob o prisma tributário, de cada operação individualizada.

Sobre interpretação econômica para vedar a utilização de estruturas jurídicas voltamos a louvar nos na lição de Ricardo Mariz de Oliveira em o.p. Planejamento Tributário e a LC 104, pg. 256 ao dispor que:

Por outro lado, devido ao sistema de discriminação constitucional de rendas tributárias, que se apoia em sua maior parte na definição das mesmas a partir de estruturas jurídicas, e devido ao referido sistema constitucional de surgimento da obrigação tributária, não é acolhida no Brasil a teoria da interpretação econômica, ou da interpretação dos fatos por seus efeitos econômicos teoria esta que, vigente em outros ordenamentos, condena e visa anular o chamado “abuso das formas jurídicas”.

Em vista disso, no Brasil a utilização de estruturas jurídicas válidas, sem

violação de lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus, se sobrepuja, na consecução desses resultados desejados pela pessoa, a toda e qualquer consideração sobre os efeitos meramente econômicos subjacentes às mesmas estruturas

Em síntese, o direito de elidir a ocorrência do fato gerador deste ou daquele tributo é direito que advém da Constituição Republicana, onde encontra fundamentos adequados, expressos e sistemáticos, vale dizer, direito e fundamentos que são inafastáveis por lei ordinária e mesmo por lei complementar, ainda que lei complementar promulgada como norma geral nos termos do art. 146 da Magna Carta.

Destarte, uma primeira constatação é que o parágrafo único do art. 116 não pode ser interpretado e considerado como sendo uma norma proibitiva do direito constitucional que toda pessoa carrega consigo, de procurar economizar tributos

Dando outro enfoque, o tributarista e prof. baiano Edvaldo Brito, inadmite a utilização do critério econômico para impedir a elisão realizada pelo emprego do denominada “abuso das formas” no Sistema tributário Brasileiro, enfatizando sua posição no princípio da tipicidade cerrada e no art. 118 do CTN que dispõe que a norma que descreve a hipótese do fato gerador seja interpretada abstraindo-se dos efeitos — econômicos ou não - que efetivamente produzam., consoante sua explanação no livro Planejamento Tributário e a LC 104, PG. 68.

“No Brasil, o sistema do Código Tributário Nacional continua em obediência ao princípio tipicidade cerrada decorrente do princípio da estrita legalidade do elemento material da hipótese do fato gerador, a proscrever a possibilidade de emprego abusivo de forma.

O seu art. 118, que continua intocável, verbera o critério econômico. porque determina que a norma que descreve a hipótese do fato gerador seja interpretada abstraindo-se dos efeitos — econômicos ou não — que os fatos. efetivamente, produzam

Portanto, não se tributa pelos efeitos econômicos, mas sim, pela realização do tipo legal. Afinal, perguntar não ofende: há planejamento tributário praticado com simulação?

Nestes termos, não há significado para o signo “dissimular” que se encontra no discutido dispositivo.

Por isso, também não há como a autoridade administrativa desconsiderar um negócio jurídico indireto, desde quando ele se caracteriza, exatamente, por contornar o tipo tributário. No Brasil, apesar desse dispositivo sob comento, continua valendo o tipo estrutural, isto é, “aquele que se define essencialmente pelo tipo estrutural do negócio, independentemente do resultado”, ou seja, realizou-se o tipo há de ocorrer a incidência da norma tributária e o intérprete — aplicador da norma — pouco se importará com a validade jurídica dos atos efetivamente praticados, ou com a natureza do objeto do negócio tipificador ou com os seus efeitos.

Nesse ponto, deve-se é abrir espaço para a análise das relações entre o direito tributário e o direito privado. No Código Tributário Nacional estão, ainda intocáveis, as normas sobre as relações entre o direito tributário e os ramos do direito privado, no sistema jurídico positivo brasileiro. É que a Constituição consiste no fundamento de validade para que o Código seja o veículo das normas gerais que dispõem sobre a definição dos elementos tipificadores dos tributos e, nestes termos, estabelecerem os critérios de integração, dentre os quais aqueles que lhe dão preeminência sobre as normas de direito privado relativamente a efeitos tributários. Por isso que, se essas normas de direito tributário não definirem tais efeitos tributários, valerá a disciplina do direito em cuja sede eles são regradados.

Esses critérios são, em resumo, dois: um que se dirige ao intérprete como autoridade competente para aplicar normas tributárias; o outro, ao legislador dos quatro entes intraestatais incumbidos de instituir as espécies tributárias de que são titulares, conforme a discriminação constitucional de rendas.

Assim, o intérprete pode utilizar os princípios gerais do direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, dos conceitos e das formas desse ramo do direito; mas, para a definição dos efeitos tributários que eles produzem, o intérprete terá de utilizar-se dos princípios e das normas do direito tributário, se ele as estabelecer.

Esta integração, dispensa a regra do introduzido parágrafo único do art.116.

Dê-se o exemplo com o próprio imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, O Código Tributário (art. 35) dispõe que o elemento temporal é a transmissão como definida na lei civil. Essa lei civil estabelece como sendo tal elemento material, ou seja, como sendo a transmissão, a transcrição do título de transferência no registro de imóvel. Contudo, as normas tributárias antecipam o elemento temporal, para o momento da lavratura desse título. Essa antecipação é ilegítima porque o Código Tributário, ao invés de definir, para os efeitos tributários, esse elemento, limitou-se a integrar os efeitos da lei civil.

Da mesma forma, o legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é livre para atribuir a esses institutos, conceitos e formas do direito privado, a definição, o conteúdo ou o alcance que lhe aprouver, salvo se, fazendo-o, altere-os para definir ou limitar competências tributárias, expressa ou implicitamente, outorgadas pela Constituição que, ao fazer essa outorga, tenha utilizado esses elementos atribuindo-lhes conteúdo semântico técnico diverso daquele utilizado pela alteração.

Portanto, é possível a integração da legislação tributária com a de direito privado, contanto que se respeitem esses dois critérios supra anunciados, o segundo dos quais demonstra que o tipo tributário é, entre nós, efetivamente, cerrado a ponto de proscrever, como já dito, a analogia como critério integrativo se dela resultar exigência de tributo não previsto em lei. É sempre possível fazer a integração entre as regras de direito privado sobre negócios jurídicos e as regras sobre a sua tributação que constituem objeto do direito tributário e o fazendo buscar-se a elisão, sem que se esteja dissimulando.

Afinal: pagar menos imposto é crime ou é, nas circunstâncias de negócios jurídicos indiretos, um planejamento tributário?

Sim seria a resposta, se valesse a nova regra representada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional introduzida pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 104, dada como presente — que somente pode ser de grego — aos contribuintes, neste primeiro mês do novo milênio. Mas graças a Deus, efetivamente, esta nova regra não vale.

De qualquer sorte, há de estarem apreensivos os empresários, advogados, economistas e contadores, porque, mesmo não valendo, o planejamento tributário pode resultar, por interpretação oficial, num tipo criminal.

Sugerir ao cliente/contribuinte, por exemplo, um negócio jurídico indireto poderá resultar em que ele seja desconsiderado (!) pela autoridade administrativa tributária, sob a alegação de que tais negócios, embora legítimos, corresponderiam, pelo seu resultado econômico, ao tipo tributário submetido ao imposto respectivo...

Quantas vezes, numa transmissão de propriedade imobiliária, o advogado recomenda, por economia de imposto, a procuração em causa própria ou mesmo a celebração de um contrato preliminar de promessa de compra e venda com cláusula de irretratabilidade do ato jurídico em razão de sinal, assegurando o comprador porque, assim, confirma que o negócio será cumprido, etc., etc?... Tantas têm sido as vezes que advogados, economistas e contadores, versados em planejamento tributário, têm assessorado seus clientes/contribuintes a pagarem menos ISS — imposto sobre serviços de qualquer natureza, mediante diversificação entre o local da prestação onde a tributação é mais onerosa e o do pagamento desse tributo, onde a incidência é menos gravosa?.. E o que dizer do imposto de renda em que o direito contábil desafia os citados profissionais para, em conjunto ou separadamente, formarem juízo sobre expressões legais, em si já contraditórias como lucro inflacionário, mas que a interpretação nunca coincide com a da autoridade administrativa?..

Portanto, todos deveremos ter cautela porque, doravante, essa autoridade poderá desconsiderar tudo e tributar ao seu bel prazer negócios que não preencham todos os elementos constitutivos do tipo tributário.

É que, reeditando a chamada interpretação econômica, adotada pela Alemanha, na época do nazismo, essa lei brasileira, saudosista do autoritarismo, diz que a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo mediante negócios jurídicos praticados com esse fim (?!), levará à sua desconsideração pela autoridade administrativa tributária.”

No mesmo diapasão, a Procuradora do Estado de Minas Gerais, Misabel Abreu Machado Derzi, in Planejamento Tribut. e a LC 104, pg. 219, asseverou a vedação da interpretação econômica fulcrando sua explanação no princípio da legalidade e nos artigos 109 e 110 do CTN na seguinte forma:

“A chamada interpretação segundo o critério econômico consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas. Desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas serviu em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário. O legislador do AO, de 1919, introduziu, como é sabido, por influência de Enno Becker, a regra da interpretação econômica, que foi revogada com a entrada em vigor do Código Tributário de 1977, o qual em seu art. 42, reprime a fraude, por meio do abuso das formas jurídicas: “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”

O Código Tributário Nacional não acolheu a interpretação econômica. Dispõe o artigo 110:

‘A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art. 110 proclama, como um limite ao próprio legislador “o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias.”

(CF. Direito Tributário Brasileiro, in comentários ao ad. 110, Rio de Janeiro, Forense).

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se a Constituição se utiliza desse sentido, extraído de cada ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo, não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-lo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário, que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados ,seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o ad. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídicas daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado. O ad. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça-se à Constituição. Mas não dispõe sobre o óbvio e o inútil. Parte do pressuposto de que os nomes não são uma definição, apenas referem o objeto, cuja conotação (sentido preciso) somente vem traçada em contexto mais amplo. Ele determina, assim, nos casos em que o nome se presta às relevantes função de definir ou limitar competências, a cristalização da denotação e da conotação completa que tenha, segundo os moldes do campo jurídico privado, de onde foi extraído.

É claro, os nomes, postos em outro contexto, ou desvinculados do contexto originário, podem ganhar sentido novo, ou nova conotação, já que não são definições completas, como lembra a Filosofia da Linguagem atual (Cf. J. Searjes, *Actes de Langage*. Trad. Heléne Pouchard. Hermann, Paris, 1972, pp.218 e segs.). Pois bem, o ad. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-la por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Observadas, pois, as restrições do ad. 110, pode a lei alterar os efeitos próprios de conceitos, institutos e formas de Direito Privado, conforme preceitua o art. 109 do Código Tributário Nacional. Conhecemos, pois, somente cláusula antielisiva específica, que deve ser posta pelo legislador em cada caso. (Assim, as presunções não podem ser criadas artificialmente pelo intérprete, mas devem resultar de lei, nem são autorizadas as analogias, que põem tributo sem lei).”

Por fim, saliente-se que é vedado ao legislador utilizar da analogia ( art. 108 § 1º) para caracterizar a exigência de tributo, utilizando-se da interpretação econômica que permite uma tributação com base na intenção finalística da operação realizada pelo contribuinte. É o que fica evidente nas bem colocadas explicações de Cesar A. Guimarães Pereira in seu Livro “Elisão Tributária e Função Administrativa”, pág. 46:

e) Proibição da utilização da analogia em relação a deveres tributários.

A solução aqui postulada é atingida também de modo negativo, pelo reconhecimento da impossibilidade de emprego da analogia na determinação de deveres tributários. O argumento a simili (analogia) é o instrumento para a aplicação da norma geral-inclusiva. No raciocínio analógico, ascendem-se os dois casos a uma categoria comum a ambos que consista na razão suficiente (ratio legis) para que um dos casos

tenha sido regulado. Atribui-se ao caso omissis o mesmo regime jurídico do caso omissis diante da identidade entre a ratio legis de um e a de outro.

Lourival Vilanova esclarece que o argumento por analogia envolve sempre uma posição valorativa de quem estende a norma para os casos nela não previstos. Há seleção valorativa da norma que exerce o papel de premissa maior. Há também juízo de valor na definição da premissa menor (afirmação da semelhança): valora-se a semelhança como relevante, separam-se certas características como essenciais e abstraem-se as diferenças. Em relação aos casos não previstos, o aplicador da lei cria norma nova, destinada a reger especificamente o caso omissis, com base na ratio legis da norma que disciplina outro caso. Ora, os deveres tributários não podem ser instituídos senão através da lei formal. A analogia não é meio apto para a criação de normas cujos mandamentos determinem o surgimento de deveres tributários. Isso deriva da reserva absoluta de lei formal e, em relação ao dever de recolher tributos, é confirmado pelo art. 108, § 1º, do CTN. A norma criada por analogia não consiste em norma veiculada por lei ou criada em virtude de lei, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal.

Tem-se, portanto, que há vedação ao emprego da analogia na instituição de deveres tributários em casos não previstos na lei tributária. As situações de fato a que não se vinculam deveres tributários não podem ser submetidas ao regime das subsumíveis às normas tributárias ainda que, no juízo de valor do aplicador da norma paradigma, enquadrem-se na ratio legis dessa forma.”

### **DA ELISÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DO CAPITALISMO E OBJETIVO A SER PERSEGUIDO PELO EMPRESÁRIO**

A doutrina e a jurisprudência, de longa data, admitem a elisão fiscal, nome que designa todas as formas e meios lícitos, empregados pelo contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária e diferenciando-se, radicalmente, da evasão ilícita.

Confira-se Sampaio Dória, em sua obra sempre citada:

“O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva.

O segundo aspecto, de maior relevância, é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.

Com ligeira ampliação dos momentos em que a fraude se verifica, para incluir também a simultaneidade de sua ocorrência com a do fato gerador, pode-se afirmar que é hoje doutrinariamente pacífica a adoção desse critério formal distintivo entre fraude e elisão que, cronologicamente, parece dever sua formulação inicial a Hensel.” (Cf. op. Cit., p.58).

Liga-se, pois, ao planejamento empresarial e á redução dos custos da atividade econômica. A elisão deve ser tratada como instrumento inerente ao modo capitalista de produção, competitivo e concentracionista e configura mesmo um dever, do ponto de vista da empresa. Sabiamente, leciona Sacha Calmon:

‘O argumento de que o princípio da isonomia está a exigir de cada contribuinte em idêntica situação de capacidade contributiva uma mesma contribuição, o que justificaria a eliminação da elisão fiscal, de modo a construir, como determina a Constituição, uma sociedade livre, justa e solidária, não passa de falácia a serviço do Estado onipotente e opressor. O viés ideológico da proposição é evidente. Nunca se ouviu dizer em nosso país que mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios da prevalência do emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a intentio facti e a intentio iuris, quando

ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o direito de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo insustentável diante de um Estado que desigualava as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de seu neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários...

A igualdade está na lei, não no mundo dos negócios, regido pela concorrência (maximizar os ganhos, minimizar os custos). O objetivo de economizar impostos é, em si, um objetivo empresarial (business purpose), desde que não haja ferimento à lei.” (Cf. Os limites atuais do planejamento tributário).

### **DA PROIBIÇÃO À PRÁTICA DA EVASÃO E A PREOCUPAÇÃO DA APLICAÇÃO GENÉRICA DO § ÚNICO DO ART. 116 DO CTN À ELISÃO**

Para coibir a evasão, que é sempre ilícita e diferente da elisão, seja sob qualquer forma: fraude, conluio, sonegação, simulação, etc..., o sistema já possui prescrições. É suficiente utilizar-se do sempre atual Código Civil, artigo 102, que nos dá a assaz conhecida definição de simulação apontando suas principais características, quais sejam: (a) na intencional divergência entre a vontade e a declaração; (b) no acordo intencional das partes para essa divergência; (c) no objetivo de enganar terceiros, tendo, pois, como elemento necessário de qualquer das hipóteses, segundo Pontes de Miranda (In Tratado de Direito Privado, Borsoi, p. 373), intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar regra jurídica (art. 103) ou que se dê tal prejuízo ou violação:

“Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem, ou transmitem.

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.”

Em outras palavras, para melhor entendimento, louve-se em Ferrara, apud Sacha Calmon Navarro Coêlho, Imposto de Renda—Estudos, Resenha Tributária, p. 46.

“Negócio simulado é aquele que tem uma aparência absolutamente contrária á realidade, ou porque não existe absolutamente, ou porque é diverso do que se mostra o negócio que existe. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há uma contraste estridente: o negócio que aparentemente se mostra sério e eficaz, é, ao invés, mentiroso e fictício, uma simples máscara para esconder negócio diverso... Querem os simuladores fazer brilhar aos olhos dos terceiros a formação de uma relação jurídica, que, na realidade, não deve existir, cuja aparência enganadora, porém, se quer mostrar por meio de uma declaração destituída de sentido volitivo. Trata-se, portanto, de uma declaração efêmera, vazia, fictícia, que não representa uma vontade real, e, assim, nula...”

E assim, caso seja simulado, prevalecem os efeitos do ato dissimulado.

Sacha Calmon Navarro Coelho, com sua autoridade professoral e doutrinador de Direito tributário, in Planejamento Tributário e a LC 104 pg. 298, assim se manifestou sobre a simulação:

“A simulação de ato ou negócio jurídico é defeito invalidante dos mesmos no campo específico do direito privado.

Reza o Código Civil Brasileiro:

“Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I- quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

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

III- quando os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados.

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros ou infringir

preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.

Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da Fazenda.”

Ora, não cabe na simulação a chamada “interpretação econômica” por parte da administração, sponte propria. Cabe à Fazenda Pública ir a Juízo demandar a nulidade do ato que porventura a prejudique, desde que a espécie se enquadre nos preceitos do Código Civil (artigos 102 a 105) ou seja, desde que haja simulação. No caso de dissimulação (abuso de forma) a Fazenda só pode desqualificar ato ou negócio jurídico se existir norma legislativa antielisiva específica, equiparando-os ao ato ou negócio jurídico que a dissimulação visa ocultar (art. 109 do Código Tributário Nacional). Cabe exemplificar com o contrato de comodato, ocultando contrato de locação, para evitar a tributação pelo imposto de renda dos rendimentos percebidos a título de aluguer. No caso específico, a lei autoriza aluguel presuntivo, por arbitramento da base de cálculo, aos comodatos desarrazoados (porque os há sem intuito dissimulatório) nem precisa a Fazenda demandar a nulidade do ato jurídico bilateral (negócio jurídico). O mesmo há que se dizer do superfaturamento de royalties, pelo uso de tecnologia patenteada ou de juros por mútuo celebrado no exterior (triangulação entre empresas coligadas transnacionais com interposição de agente bancário) para disfarçar verdadeiras remessas de lucros do país da fonte para o país de residência do titular com o objetivo de minorar a tributação. Neste campo entra igualmente a problemática do transfer pricing. Nessas hipóteses pode a lei tributária colmatar as lacunas impondo tratamento fiscal equalizante porque existem normas antielisivias específicas.

Diante das dissimulações a Fazenda Pública só dois caminhos pode seguir:

edificar mediante específicas normas antielisivias, legislativas, cláusulas de barreira tipificando-as ou;

inexistindo norma específica antielisiva legislativa, demandar a nulidade do ato ou negócio jurídico perante o Poder Judiciário (especializado ou não). É que a dissimulação há de ser cumpridamente provada e não simplesmente alegada (ubi comodo, ibi incomodo).

Lei que lhe permita mediante juízo administrativo, sem o concurso do Poder Judiciário, desclassificar os atos e negócios jurídicos celebrados pelos particulares, independentemente de haver objetivamente dissimulação — que há de ser previamente comprovada para satisfazer a segurança jurídica — caracteriza tirania fiscal, incerteza e insegurança jurídicas, incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, como é o caso do Brasil, às luzes da Constituição.”

Farta é a jurisprudência existente a respeito do tema, especialmente na esfera administrativa, que permite melhor conhecer os contornos da figura. Confirme-se pela figura dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos:

“IPI. Imposto sobre Operações de Crédito. Empréstimo ou financiamento para capital de giro mascarado por operação de compra e venda atípica. Simulação. A tributação do ato anulável independe de sua anulabilidade. Recurso especial provido.” (Acórdão CSRF/02-0.. 167, data da sessão: 30.09.85)

“IRPF. Base de Cálculo. Auferimento de Lucros extracontabilmente, através de Simulação de Pagamento de Comissões. Quando apurado que a pessoa jurídica reduziu ilegalmente os seus lucros, através da simulação de pagamentos de comissões, as parcelas glosadas na pessoa jurídica consideram-se integralmente distribuídas aos seus sócios, sujeitando-se, em consequência, a incidência prevista para o lucro distribuído e auferido pelos sócios ou titular da firma individual, face à disponibilidade econômica por elas representadas.” (Acórdão CSRF/01-0.414, data da sessão: 17.02.84).

“IRPJ. Incorporação às Aversas. Matéria de Prova. Compensação de Prejuízos Fiscais. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.” (Acórdão CSRF/01-02.107, data da sessão: 02.12.96).

Observe-se, por outro lado, que para a caracterização da simulação alguns precedentes administrativos exigem, claramente, como pressupostos indispensáveis, a comprovação da existência de impedimentos para a realização do negócio jurídico questionado e da realidade ocultada, cabendo ao Fisco o ônus da prova.

Pois bem Se para os atos evasivos já se tem formas que a vedam, a preocupação é a aplicação do § único do 116 ao planejamento tributário realizado através da ELISÃO lícita, realizada em lacunas da lei ou através de estruturas jurídicas legais ( negócios indiretos), impingindo a interpretação econômica no direito tributário nacional em flagrante violação ao princípio da legalidade e da separação dos poderes já que permite a autoridade fiscal, executiva, a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica.

### **CONCLUSÃO FINAL**

Ficou demonstrado nos parágrafos precedentes que o § único do art.1 16 do CTN, introduzido pela LC 104/2001:

- a) permite que o “agente fiscal” desconsidere os atos e negócios jurídicos ainda que praticados rigorosamente com a lei, a título de combate a elisão.
- b) por outro lado, ainda ficou demonstrado que a evasão é feita com simulação, com fraude á lei, enquanto a elisão, sob forma de planejamento tributário, é lícita permitindo economias fiscais em duas hipóteses: na lacuna da lei e nos negócios indiretos que consiste na utilização de operações ou negócios jurídicos que configuram situações que levam a pagar menos imposto. Estas operações regem-se por normas jurídicas alheias ao direito tributário, sendo estas situações previstas no art. 109 do CTN. Como exemplo temos: cisões e incorporações de empresas, mudança de sede para pagar menos ISS, ou ajuda, a celebração de um contrato por instrumento particular preliminar de promessa de compra e venda com cláusula de irretratabilidade do ato jurídico em razão de sinal.
- c) Que a tributação como disposta no § único do 116 do CTN só pode ser feita pela adoção da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia,
- d) Com isso foram violados os princípios da legalidade e tipicidade cerrada e da certeza e segurança das relações jurídicas inscritos nos arts. 5, inciso II, 37 e 150, inciso 1 da

Constituição da República. Sendo direito individual do contribuinte, violou-se cláusula pétrea contida no art. 60, § 4º, inciso IV da lei Maior.

e) Da mesma forma, ao autorizar o “agente fiscal”, executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador, afrontou o princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60 § 40, III, como cláusula pétrea.

## **IX - DA MEDIDA CAUTELAR**

É incontroverso que a tutela jurisdicional cautelar se impõe, pois estão presentes os requisitos necessários ao deferimento para a concessão da liminar.

Os vícios de inconstitucionalidade apontados, com clareza, denotam a existência do *fumus boni juris*.

Quanto ao *periculum in mora*, pelo § único do art. 116 do CTN introduzido pela Lei Complementar 104/2001, os contribuintes não terão garantia em TODAS as operações que fizerem, ainda que dentro de todos os parâmetros e minúcias da lei, já que a qualquer momento o agente fiscal poderá, com fulcro no nazista e despótico permissivo, desqualificar a operação e interpretar, ao seu alvitre, que a lei não será considerada posto que em sua opinião o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributo, motivo suficiente para sua opinião prevalecer sob a lei. Assim, caso não seja suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “achismo fiscal”, de sorte que a violação aqui repudiada já se consuma dia a dia, causando lesão aos titulares dos direitos ofendidos.

Sobreleva, assim, a urgência do provimento jurisdicional cautelar, para imediata suspensão dos efeitos dos malsinados dispositivos, a fim de garantir a ulterior eficácia da decisão.

Desse modo, com base no art.170, § 10, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, e do artigo 10 da Lei 9.868/99, requer o deferimento liminar de medida cautelar, no sentido de que seja suspensa a vigência das normas cuja inconstitucionalidade ora se argüi, até que seja definitivamente julgada a presente ação.

**X- DO PEDIDO**

Isto posto, distribuída e autuada a presente, a Confederação Nacional Do Comércio, respeitosamente, requer a essa Excelsa Corte que, após concedida a Medida Liminar suspendendo a eficácia dos dispositivos impugnados, sejam solicitadas informações ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República, sendo citado o Advogado Geral da União e ouvido o Procurador Geral da República e, afinal, seja julgada em caráter definitivo a presente ação, a fim de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado, qual seja: artigo I da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, na parte em que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que introduz a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, confirmando a liminar que, como se espera, haverá de ser deferida, por ser de Direito e de Justiça!

Nestes Termos

P. deferimento

Brasília, 17 de abril de 2001.

ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA

OAB 27.957

## 10. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000. 6ª edição.

BALEEIRO, Aliomar. (atualizado por Misabel Machado Derzi). **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 7ª edição

\_\_\_\_\_. (atualizado por Flávio Bauer Novelli). **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 10ª edição.

BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: LEJUS, 1998. 3ª edição.

\_\_\_\_\_. **Carnaval Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1989.

BRASIL. **Constituição de República Federativa do Brasil**. Emendas constitucionais posteriores. Promulgada em 05.10.1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios (Código Tributário Nacional). DJU 27.10.1966.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. DJU 11.01.2002.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. 14ª edição.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário – imposto de renda - pessoas jurídicas**. São Paulo: Atlas, 1985. 2ª edição.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. 15ª edição.

COÊLHO, Sacha C. Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 3ª edição.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Célio Silva. **A Interpretação Constitucional e os Direitos e Garantias Fundamentais na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Líber Júrís, 1992.

DIZ, Jamile B. Mata; AMORIM, Letícia Balsamão, **A legitimidade das vantagens fiscais obtidas por holdings instaladas em zonas de off-shore**. In Revista de Direito Constitucional e Internacional, nº 37. São Paulo: Revista dos Tribunais 2001.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **A Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos sobre as Relações Jurídicas Tributárias**. Curitiba, 2003. Tese de Doutorado em Direito - Universidade Federal do Paraná

DÓRIA, Antônio R. Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Edições Lael, 1.971.

FERRAZ, Roberto Catalano B. **Liberdade e Tributação**. Artigo extraído do *site*: <http://www.hottopos.com>.

\_\_\_\_\_. **Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência.** In Direito Tributário – Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Volume I, p.175.

FREITAS, Vladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GARCIA, José Carlos Cal. **Linhas Mestras da Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1989.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. **Procedimento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN.** In Revista Dialética de Direito Tributário n° 75. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1993, 7ª edição.

\_\_\_\_\_. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, Os.** São Paulo: RT, 1994. 3ª edição.

MALERBI, Diva P. Marcondes. **Elisão Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão Fiscal e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_ (coordenador). **Capacidade Contributiva.** São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

\_\_\_\_\_ (coordenador). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_ (coordenador). **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

\_\_\_\_\_ (coordenador). **Princípio da Legalidade**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

MORAES, Alexandre de, **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 1999. 5ª edição.

NICZ, Alvacir Alfredo. **A Liberdade de Iniciativa na Constituição**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995. 14ª edição.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

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

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_, **Planejamento Fiscal – teoria e prática, 2º volume**. São Paulo: Dialética, 1998.

**Revista Dialética de Direito Tributário nº 119.** São Paulo: Dialética, 2005.

ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias.** São Paulo: Dialética, 2001.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil, volume 1.** São Paulo: Saraiva, 1997.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 1999. 16ª edição.

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