



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**JOÃO TIAGO PEDREIRA DOS SANTOS**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL: A  
(DES)NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ  
DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.**

Salvador  
2012

**JOÃO TIAGO PEDREIRA DOS SANTOS**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL: A  
(DES)NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ  
DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito da Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Mestre Gabriel Dias Marques da Cruz

Salvador  
2012

Dedico a minha guerreira, Taninha.

## AGRADECIMENTOS

“A quem tributo, tributo; a quem imposto, imposto; a quem honra, honra” (Romanos, capítulo 13, versículo 7). Assim, agradeço a Deus em primeiro lugar.

Agradeço a toda minha família pelo apoio durante toda a vida.

Agradeço, em especial, ao meu orientador, professor Gabriel Marques, pela confiança em mim depositada e por todos os conselhos, pela dedicação, pelos incentivos, pela paciência e por compartilhar da sua grande sabedoria durante essa caminhada.

Meus sinceros agradecimentos a todos os meus professores, especialmente ao prof. José Soares Neto, pelas primeiras lições, inolvidáveis. Sinto-me particularmente grato, igualmente, à prof<sup>a</sup>. Daniela Borges, ao prof. Diego Bomfim, ao prof. João Glicério, à prof<sup>a</sup>. Patrícia Gaudenzi e ao prof. Leonardo Gaudenzi, exemplos de excelência acadêmica.

Antecipadamente, agradeço aos docentes membros da banca examinadora, que atentos às exigências que a titulação pede, analisarão o trabalho de maneira crítica, com acuidade e espírito aberto.

Agradeço também aos colegas de estágio e amigos da Procuradoria do Município, do MMC&Zarif Adv., da Ford Camaçari, do Nogueira Reis Adv. e do Didier Sodré e Rosa Adv., sobretudo ao Dr. Benvenuto Bragiatto, à Yasmin Nogueira Reis e à prof<sup>a</sup> Daniela Bomfim.

Nada disso seria possível sem a ajuda da Dra. Pamela Amorim, motivo pelo qual lhe rendo um distinto agradecimento.

**“O poder de tributar envolve também o poder de destruir”.**  
(John Marshall, Supreme Court of the United States, 1819, *McCulloch v. Maryland*)

## RESUMO

A presente monografia objetiva abordar a (des)necessidade de propósito comercial em planejamentos tributários à luz do princípio constitucional da livre iniciativa, previsto no art. 1º, IV e art. 170, *caput*, da CF/88.

Analisa-se, inicialmente, o planejamento tributário constitucional, sua definição e seus limites, e a terminologia que cerca o tema.

Examina-se, em seguida, o princípio da livre iniciativa, suas origens e seu alcance. Investiga-se, igualmente, se os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, bem como o princípio da solidariedade, poderiam servir de fundamento à aplicação da norma geral antielisiva; tecem-se, por fim, alguns comentários sobre o princípio da segurança jurídica.

Verifica-se, ademais, a ideia de propósito comercial e a teoria do *business purpose*, questionando-se se seria adequada a importação desta teoria para o sistema tributário brasileiro. Sem embargo das posições contrárias, procurou-se fundamentar, com supedâneo em uma ideologia de Estado assumidamente mais liberal, o entendimento levantado enquanto hipótese de pesquisa de que a norma geral antielisiva, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116, do CTN, vai de encontro ao princípio fundamental da livre iniciativa quando exige dos particulares um propósito comercial diverso da simples economia de tributos.

Dessa forma, a conclusão aponta no sentido da desnecessidade da exigência de propósito comercial para que um planejamento tributário seja reputado lícito e constitucional, uma vez que a liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa, não poderia ser mitigada por argumentos que têm como verdadeiros fundamentos a sanha arrecadatória do Estado.

**Palavras-chave:** Livre iniciativa, norma geral antielisiva, planejamento tributário, princípios constitucionais, propósito comercial.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

art. artigo

CC/02 Código Civil

CF/88 Constituição Federal da República

CTN Código Tributário Nacional

LC Lei Complementar

EC Emenda Constitucional

MP Medida Provisória

sic assim mesmo

v.g. *verbi gratia* (por exemplo)

Nesta data do mês de março do ano de dois mil e treze, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador/ Bahia, reuniu-se a banca examinadora para aferição da monografia de final de curso abaixo identificada. Os trabalhos foram iniciados sob a presidência do orientador e integrantes que passaram a argüir o aluno (a). A banca examinadora atribuiu ao graduando (a) as seguintes notas:

Aluno (a): JOÃO TIAGO PEDREIRA DOS SANTOS

Monografia: Planejamento tributário constitucional: a necessidade de propósito negocial à luz do princípio da livre iniciativa

Prof. Orientador: Gabriel Marques

Nota: ( 10,0 ) Assinatura Gabriel P. L. Marques

Membros da Banca:

1. Profa. Daniela Borges

Nota: ( 10,0 Dez ) Assinatura Daniela de Andrade Borges

2. Prof. Carlos Rátis

Nota: ( 10,0 ) Assinatura Carlos Rátis

Observações:

---

---

---

---

Salvador, 21 de março 2013.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL</b> .....	13
2.1 O DIREITO CONSTITUCIONAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS .....	15
<b>2.1.1 Origem do planejamento tributário</b> .....	18
<b>2.1.2 O que não é planejamento tributário</b> .....	19
2.2 CONCEITOS AFINS .....	20
<b>2.2.1 Elisão, elusão e evasão fiscal</b> .....	20
<b>2.2.2 A ilicitude do ato ou negócio jurídico</b> .....	23
2.2.2.1 Abuso de direito .....	23
2.2.2.2 Abuso de forma .....	26
2.2.2.3 Simulação e dissimulação .....	27
2.2.2.4 Fraude à lei .....	29
<b>2.2.3 Negócio jurídico indireto</b> .....	30
<b>3 O PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA</b> .....	32
3.1 CONCEITO DE LIVRE INICIATIVA.....	34
<b>3.1.1 O princípio da liberdade</b> .....	38
<b>3.1.2 Breve histórico do princípio da livre iniciativa</b> .....	40
<b>3.1.3 Alcance e importância do princípio da livre iniciativa</b> .....	42
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CORRELATOS .....	44
<b>3.2.1 O princípio da legalidade</b> .....	44
3.2.1.1 Hipótese de incidência tributária .....	49
3.2.1.2 Fato gerador da obrigação tributária .....	50
<b>3.2.2 Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva</b> .....	51
<b>3.2.3 O princípio da solidariedade</b> .....	53
<b>3.2.4 O princípio da segurança jurídica</b> .....	56
<b>4 PROPÓSITO NEGOCIAL</b> .....	58
4.1 CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.....	60
<b>4.1.1 A importação de institutos jurídicos</b> .....	62
<b>4.1.2 Interpretação econômica</b> .....	64

4.2 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA.....	67
4.2.1 Tentativa de regulamentação - MP 66/2002.....	71
4.2.2 Requalificação da operação e analogia.....	73
4.2.3 A (des)necessidade sistêmica do propósito negocial .....	76
5 CONCLUSÃO .....	78
REFERÊNCIAS.....	79

## 1 INTRODUÇÃO

A presente monografia pretende abordar a desnecessidade, ou a necessidade, da exigência de um propósito comercial nos planejamentos tributários à luz do princípio constitucional da livre iniciativa.

A pesquisa se justifica na medida em que se percebe que o Fisco vem reduzindo o âmbito da liberdade individual, conferida pelo princípio fundamental da livre iniciativa, insculpido no art. 1º, IV e art. 170, *caput*, da CF/88, através do argumento da necessidade de um propósito comercial diverso da simples economia de tributos nos planejamentos tributários fiscalizados.

Em outras palavras, as Administrações Fazendárias, valendo-se da chamada norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 116, do CTN, vêm desconsiderando atos ou negócios jurídicos sob o pretexto de não terem uma motivação extratributária, isto é, por visarem apenas economizar tributos.

Partimos da pressuposição de que tal conduta iria de encontro ao supracitado princípio, fundamento da ordem econômica. Esta hipótese de pesquisa será constatada ao longo do texto monográfico, até mesmo enquanto atributo de cunho ideológico mais liberal, que desde já assumimos.

Acreditamos, vale dizer, que a outrora exigida neutralidade axiológica já foi superada pela ciência contemporânea, motivo pelo qual cremos que o presente trabalho não restará maculado por nossa predisposição liberalista.

Assim, começaremos discorrendo sobre o planejamento tributário constitucional, isto é, aqueles planejamentos tributários feitos de acordo com a Constituição Federal, tratando de sua definição, seus limites e as noções conceituais e terminológicas que permeiam o tema.

Por conseguinte, analisaremos o princípio da livre iniciativa, nosso mirante, captando seu conteúdo, alcance e importância para compreensão da (des)necessidade do propósito comercial nos planejamentos tributários.

Falaremos, logo após, do princípio da legalidade mais detidamente, dada a sua maior proximidade com o nosso objeto de pesquisa, e, em seguida, abordaremos a relação existente entre o princípio da livre iniciativa com outros

princípios constitucionais relevantes à matéria, sem o intuito de aprofundar a análise destes princípios correlatos.

Por fim, nos debruçaremos sobre a exigência do propósito negocial nos planejamentos tributários, cerne da pesquisa, suas repercussões e sua (in)compatibilidade com a ordem constitucional vigente.

Vale ressaltar, que o presente trabalho não se propõe a discutir questões de caráter contábil, relativamente às formas de planejamento tributário e elisão fiscal; não se trata de um estudo de casos, por isso não haverá muitos exemplos concretos.

Nosso recorte metodológico pretende trabalhar, isso sim, estritamente com o conteúdo constitucional do problema concernente à possibilidade, ou não, do Fisco exigir dos particulares um propósito negocial nos seus planejamentos tributários, tendo como parâmetro balizador da análise o princípio constitucional da livre iniciativa. Para tanto, por ser o tema de natureza multidisciplinar, deveremos percorrer o direito civil, o direito administrativo-tributário, o direito empresarial e econômico etc.

Relativamente às discussões de natureza cível, atinentes a ilicitude do negócio jurídico ou sobre negócios jurídicos indiretos, dentre outras maneiras lícitas ou ilícitas que o contribuinte utilize para obter a economia fiscal desejada, salienta-se que não se vislumbra exaurir tais discussões, por fugir ao debate constitucional e principiológico desejado. O que se buscará neste tópico é lastrear e ambientar o leitor para que melhor compreenda o debate constitucional, foco do trabalho.

A metodologia utilizada será a revisão de literatura, do tipo revisão bibliográfica sistemática, uma vez que se pretende responder a uma pergunta específica, através de processos metodológicos explícitos e sistematizados para identificar, selecionar e avaliar de forma crítica outras pesquisas.

## 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

Inicialmente, faz-se necessário entender o que é planejamento tributário e quando é que ele será considerado constitucional ou inconstitucional.

Sabe-se que o tema planejamento tributário, como afirma Edmar Oliveira Andrade Filho, “é coisa séria. Requer conhecimento sobre negócios e sobre leis; não é atividade que pode ser confiada a neófitos em questões tributárias<sup>1</sup>”. Não obstante, ousaremos discorrer sobre o assunto, contrariando a recomendação do citado tributarista, na esperança de contribuir com um recorte constitucional pouco trabalhado pela doutrina tradicional.

Planejamento tributário não é assunto dos mais simples e pacíficos na doutrina: *a um*, porque não se tem uniformidade conceitual, nem mesmo terminológica; *a dois*, porque o problema da (des)necessidade da exigência do propósito negocial na realização de planejamentos tributários<sup>2</sup> trata-se, sobretudo, de uma questão ideológica, de compreensão do Estado contemporâneo, se mais liberal ou mais social<sup>3</sup>; *a três*, porque planejamento tributário envolve questões de direito econômico, civil, penal, tributário, empresarial, constitucional etc.

É de conhecimento geral, também, que a elevada carga tributária e a voracidade do Fisco sobre o patrimônio particular chegaram a tal ponto que, diante da nova realidade econômica, fazer planejamento tributário virou uma vantagem competitiva, determinando, em certos casos, o sucesso ou a falência de um empreendimento<sup>4</sup>.

Neste sentido, Paulo Nogueira Batista traz à baila a informação de que indivíduos economicamente poderosos e grandes empresas “se aproveitam da

---

<sup>1</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 823.

<sup>2</sup> Marcus Abraham constata que percebe-se “uma tímida evolução na postura do Carf no que diz respeito à identificação do propósito negocial ou da prevalência da substância sobre a forma, mas sem, ainda, se conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva. Isto se verifica a partir de 2004” ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 22.

<sup>4</sup> Não se quer dizer, com isso, que o sucesso econômico depende apenas da quantidade de tributos que se paga, mas que a carga tributária afeta, sem dúvidas, a competitividade concorrencial.

fragilidade da fiscalização ou de deficiências da legislação para constituir-se em uma espécie de casta de privilegiados”, que recolhem tributos muito aquém das suas capacidades contributivas<sup>5</sup>.

Nesse contexto de imperatividade da relação tributária, somada à pesada carga de tributos que o contribuinte é obrigado a recolher e a desigualdade gerada pelas falhas do sistema, surge a ideia de um estudo mais aprofundado de planejamento tributário, mais alinhado com as disposições e os princípios constitucionais.

O planejamento tributário foi e sempre será utilizado pelos contribuintes, como uma reação natural de proteção do patrimônio particular<sup>6</sup>. Como dizia Fernando Aurelio Zilveti: “planejar é direito de resistência à tributação”<sup>7</sup>. Nesse passo, o papel do ordenamento jurídico deveria ser apenas o de regular, de forma a evitar os exageros, pois, como dizia Hesse, “nenhum poder do mundo, nem mesmo a Constituição, pode alterar as condicionantes naturais”<sup>8</sup>.

Lúcia Helena Briski Young diz que planejamento tributário é simplesmente “uma forma de projetar dados e assim determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não”<sup>9</sup>. Dito isto, o planejamento tributário pode ser entendido, sob a perspectiva do exercício constitucional da livre iniciativa, como a organização dos negócios privados, de forma lícita, que busque de maneira direta ou indireta, evitar ou reduzir a carga tributária, antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária, obtendo como resultado (elisão fiscal) a economia de tributos<sup>10</sup>.

---

<sup>5</sup> BATISTA JR, Paulo Nogueira. **A economia como ela é**. 3 ed. São Paulo: Boitempo, 2002, p.230.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 142.

<sup>7</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 309.

<sup>8</sup> HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Gilmar Ferreira Mendes (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p 24.

<sup>9</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 91.

<sup>10</sup> CHAVES, Francisco Couto. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 5.

Vale pontuar que existem outras expressões que dizem respeito ao mesmo fato, a saber, “planejamento fiscal”, “*tax planning*”, “montagens fiscais”, “engenharia fiscal”<sup>11</sup> etc.

Em oposição ao planejamento tributário constitucional temos o que se costuma chamar de “blindagem patrimonial”, isto é, aquele planejamento feito em contrariedade à legislação e à Constituição<sup>12</sup>.

Consoante declara Sidney Saraiva Apocalypse, discorrer sobre planejamento tributário “exige complacência, boa dose de indulgência para tolerar investidas resultantes, em grande parte, do ressentimento de quem se ache ferido em suas melindrices<sup>13</sup>”. E explica:

Tudo porque, penso eu, estejam tais reações fundadas na errônea ideia de que diante de um fato tributável o contribuinte só possa, só deva realizá-lo, impedido que está, em nome de uma ordem tributária, de buscar caminho menos oneroso, como se tal comportamento necessariamente significasse emprego contra o Estado de ardil, logro ou trapaça<sup>14</sup>.

Economizar tributos, *a priori*, não é comportamento imoral, ilegal ou ilegítimo; e para esclarecer tais equívocos precisamos desde logo desmistificar esta imagem, demonstrando sua constitucionalidade.

## 2.1 O DIREITO CONSTITUCIONAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS

Para bem compreender as questões atinentes ao planejamento tributário constitucional, faz-se importante investigar a possível existência do direito constitucional de economizar tributos.

Ao contrário do que se poderia pensar em um primeiro momento, querer pagar menos tributo não é ilícito<sup>15</sup>, muito pelo contrário, é um direito amparado constitucionalmente.

---

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 236.

<sup>12</sup> MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 25.

<sup>13</sup> APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Planejamento Tributário no Brasil. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 22**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73.

<sup>14</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 603.

A legitimidade da economia de tributos é uma decorrência lógica do nosso “sistema tributário complexo e confuso”, sistema este que é um verdadeiro convite à elisão fiscal<sup>16</sup>.

Para Francisco Couto Chaves, o planejamento tributário, e por decorrência lógica a elisão fiscal ou economia de tributos<sup>17</sup>, não só é um direito constitucional, como também constitui um dever<sup>18</sup>, uma imposição infraconstitucional, encontrada no artigo 153, da Lei nº 6.404/76<sup>19</sup>.

Para aquele que comanda uma empresa, o planejamento tributário se coloca como um dever, uma obrigação, haja vista o princípio econômico da maximização dos lucros e minimização dos custos, inerente a todo o sistema capitalista<sup>20</sup>.

Não é outro o entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho, que afirma que, no domínio privado, a busca da eficiência tributária, entendida enquanto economia de tributos, em função dos interesses empresariais, é um “dever de diligência”, e até de lealdade, de todo administrador<sup>21</sup>.

Percebe-se, do mesmo modo, e com a mesma evidência, que o planejamento tributário e a conseqüente economia de tributos, além de ser um direito constitucional, se impõem como uma obrigação legal ao administrador da empresa, em consonância com os fins lucrativos da atividade empresarial, na tentativa permanente de maximizar os resultados da empresa, sobretudo, com a redução da pesada carga tributária imposta pelo Estado brasileiro.

Corroboramos, nesta trilha, a visão de Edmar Oliveira Andrade Filho, quando este argumenta que o ordenamento jurídico não pode combater a destreza fiscal, uma vez que as pessoas não podem ser obrigadas a escolher, entre diversas

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 364.

<sup>17</sup> Tomaremos as duas expressões como sinônimas, no sentido de expressar o resultado positivo obtido com o planejamento tributário constitucional.

<sup>18</sup> CHAVES, Francisco Couto. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 5.

<sup>19</sup> Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

<sup>20</sup> NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 111.

<sup>21</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 818.

opções válidas e constitucionais, àquela que leve à maior arrecadação do Estado e, em contrapartida, a uma maior tributação do particular<sup>22</sup>.

Destarte, observa-se que o papel do sistema tributário deve ser compreendido no sentido de se evitar a limitação ao desenvolvimento empresarial causada pela sobrecarga fiscal e pela inobservância de um dos fundamentos da ordem econômica constitucional, o princípio da livre iniciativa.

Ademais, como ensina o professor Antonio Carlos Nogueira Reis, o Estado, nos dias atuais, deveria se preocupar precipuamente com suas responsabilidades sociais, ligadas aos serviços públicos essenciais, se atendo em regular de forma mínima a economia, apenas para auxiliar, como agente propulsor, o desenvolvimento econômico<sup>23</sup>.

Não se defende, com isso, um retorno ao Estado puramente liberal<sup>24</sup>. O que se propõe enquanto hipótese de trabalho, diante de todas essas ponderações, é que, visto haver na Constituição Federal o direito de economizar tributos, o papel do Fisco brasileiro deve ser reavaliado no que toca à exigência de propósito negocial em planejamentos tributários, no sentido de se reduzir o raio de atuação do Estado, tornando-o mais eficiente, de forma a garantir a plena eficácia do princípio fundamental da ordem econômica e cláusula pétrea<sup>25</sup>, a livre iniciativa.

Com efeito, consoante ponderava Pontes de Miranda, o Estado contemporâneo é um Estado de Direito, mas não se pode olvidar que se trata de direito dos indivíduos, pois os indivíduos são a realidade única, o resto é ficção, de modo que, onde quer que se assegure ou se garanta um direito, em última análise o que se assegura e se garante é o indivíduo, e tão somente o indivíduo<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 817-818.

<sup>23</sup> REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e desenvolvimento. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 17, 2003, p.121.

<sup>24</sup> Entendemos por “Estado puramente liberal”, também chamado de “Estado mínimo”, aquele inicialmente pensado por Adam Smith, que garantiria apenas a propriedade e a segurança. Cf. BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, *passim*.

<sup>25</sup> Debruçaremos-nos mais detidamente no Capítulo 3 sobre a natureza e o alcance do princípio da livre iniciativa.

<sup>26</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. 4. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor - Distribuidora Livraria Boffoni, 1947, p. 22.

### 2.1.1 Origem do planejamento tributário

O tributo, historicamente, foi visto como um sacrifício, uma agressão do Estado à propriedade privada<sup>27</sup>. Mas, o Estado tem a necessidade de tributar para se manter; daí se falar no “caráter odioso da relação tributária<sup>28</sup>”, visto que a relação tributária é caracterizada “como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando<sup>29</sup>”, em que um grupo dominante (Estado) estabelece aos demais (contribuintes), sacrifícios pecuniários com o objetivo de financiar o aparelho estatal.

Na Grécia antiga, só para ilustrar, podemos verificar a citada rejeição ao tributo na medida em que os cidadãos livres atenienses repudiavam veementemente serem tributados pela *Polis*, assim, a Administração pública era mantida ordinariamente somente pelos despojos de guerra e pela tributação sobre os escravos e comerciantes e trabalhadores estrangeiros<sup>30</sup>.

Planejamento tributário não é um fenômeno ínsito apenas aos sistemas tributários contemporâneos; pelo contrário, há relatos documentados de planejamentos tributários desde a Idade Média.

Bártolo de Sassoferrato, citado por Furio Bosello<sup>31</sup>, relata um planejamento tributário realizado no século XIV, mais precisamente há 650 anos, acerca de um tributo incidente sobre o uso do solo municipal.

Na época, alguns comerciantes que se dirigiam ao mercado a fim de negociar peles de animais não descansavam seus produtos ao chão do paço municipal, alegando, diante disto, a não incidência do citado tributo<sup>32</sup>.

Atente-se, todavia, que, como afirmamos anteriormente, o planejamento tributário é um fenômeno natural de reação à perda de parcelas da propriedade privada devido ao pagamento obrigatório de tributos, e, enquanto tal, desde que existe tributo, existe, também, planejamento tributário, esquivando ao sacrifício legal.

---

<sup>27</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 29.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 206.

<sup>29</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, *loc. cit.*

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 16.

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 127.

<sup>32</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

Assim, em qualquer época da História, seja na Grécia antiga, Pérsia, Roma, enfim, onde quer que haja Estado e cobrança de tributos, haverá contribuintes se esquivando do pagamento dos mesmos; outrora eram os cidadãos livres<sup>33</sup>, hoje, após as Revoluções Liberais, são todas as pessoas, inclusive as jurídicas.

### 2.1.2 O que não é planejamento tributário

Marco Aurélio Greco adverte para uma importante separação de objetos de análise passíveis de confusão no estudo do planejamento tributário, e que devem, no seu entender, serem afastados da pesquisa, quais sejam: os atos ilícitos; os incentivos de caráter extrafiscal; e as opções fiscais<sup>34</sup>.

É pacífico na doutrina, e corroboramos este juízo, que os atos ilícitos, sejam eles em forma de evasão (ilícitos não penais) ou sonegação (ilícitos penais), não são considerados planejamento tributário, uma vez que a ilicitude do comportamento contamina a conduta do contribuinte<sup>35</sup>.

Relativamente aos incentivos de caráter extrafiscal, discordamos da posição trazida por Marco Aurélio Greco, quando este defende que o simples fato do ordenamento jurídico desejar certa conduta a exclui do conceito de planejamento tributário, ainda que esta conduta traga economia de tributos ao contribuinte<sup>36</sup>.

Ora, o planejamento tributário abarca todas as alternativas lícitas que estão à disposição do contribuinte, dentro dos limites da legalidade, e, sobretudo, da constitucionalidade, e que antecedem à ocorrência da hipótese de incidência tributária. Logo, os chamados programas de incentivos fiscais e a denominada extrafiscalidade pura<sup>37</sup> também constituem objeto de planejamento tributário.

---

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 16 *et seq.*

<sup>34</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 85 *et seq.*

<sup>35</sup> *Idem, ibidem*, p. 89 *et seq.*

<sup>36</sup> *Idem, ibidem*, p. 96.

<sup>37</sup> Marco Aurélio Greco divide os incentivos de caráter extrafiscal em programas de incentivos fiscais e extrafiscalidade pura, todavia, esta divisão para nós não terá relevância visto que consideramos todo o gênero como forma de planejamento tributário.

Da mesma forma, as chamadas opções fiscais, isto é, as alternativas legais postas de forma proposital à disposição do contribuinte<sup>38</sup>, não podem ficar de fora do conceito de planejamento tributário.

A opção legal, por exemplo, pela sistemática de tributação do Imposto de Renda com base no lucro real ou no lucro presumido é, em algumas situações, uma alternativa com a qual pode o contribuinte, se planejar corretamente, e obter uma considerável economia tributária.

## 2.2 CONCEITOS AFINS

O planejamento tributário não pode ser confundido com algumas figuras afins, motivo pelo qual se faz necessário, de início, diferenciar os termos elisão fiscal, elusão fiscal, e por fim, evasão fiscal. Não se trata de um mero e supérfluo preciosismo terminológico, como veremos. Como aduz Paulo de Barros Carvalho: “ao definir, o direito positivo prescreve as notas que delimitam o significado do termo no discurso do ordenamento<sup>39</sup>”. Dessa forma, com a exigência da cientificidade atinente ao texto acadêmico, faz-se necessário interpretar as locuções do direito com a máxima precisão que a linguagem confere.

Faremos menção, em seguida, aos principais defeitos do negócio jurídico relacionados com o tema (abuso de direito, abuso de forma, simulação e fraude à lei) e a problemática sobre a utilização lícita do negócio jurídico indireto.

### 2.2.1 Elisão, elusão e evasão fiscal

Há na doutrina um dissenso relativo à correta definição dos termos elisão, elusão e evasão fiscal. Tentaremos esclarecer os conceitos, com o intuito de evitar confusões de ordem terminológica ao longo do trabalho.

---

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 104.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Livre iniciativa no Direito Tributário: Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional *In: Revista de Estudos Tributários*. v. 13, n. 74, jul-ago/2010, Porto Alegre: IOB/IET, 2010, p. 80.

Primordialmente, existe uma diferença entre os termos planejamento tributário e elisão fiscal, segundo Marco Aurélio Greco<sup>40</sup>: enquanto o primeiro termo diz respeito à “atividade exercida pelo contribuinte” a segunda expressão é “o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento”. A elisão, neste sentido, é uma decorrência do planejamento.

Não se deve confundir, igualmente, o termo elisão, enquanto o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento, com a expressão “elisão” tomada de empréstimo pelo Aliomar Baleeiro do jurista italiano Jannaccone e que significa “qualquer processo pelo qual o custo de produção das mercadorias venha a ser reduzido, em todo ou em parte, pelo volume do imposto<sup>41</sup>”.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, existe um abismo na diferenciação entre elisão fiscal e evasão fiscal. Segundo suas lições, se afastam na medida em que elisão fiscal é “atividade lícita de busca e identificação de alternativas” não se reduzindo à descoberta de brechas da lei, mas “O limite entre uma conduta censurável e a elisão fiscal é a lei<sup>42</sup>”; “evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível<sup>43</sup>”, de natureza cível e penal, respectivamente.

A expressão elisão, assim, não significaria somente a descoberta de espaços vazios na lei, de lacunas, mas, também, a identificação de alternativas legais. Já a evasão e a sonegação fiscal, serão aquelas condutas reprovadas pelo ordenamento jurídico, passíveis de sanção.

Em outro giro, evasão fiscal é conceituada pelo professor Aliomar Baleeiro da seguinte maneira:

Evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. **Será lícita ou ilícita.** [...] Evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, através do imposto, exercer o poder de polícia ou uma finalidade extrafiscal. A evasão ilícita desafia as penas da lei, quer sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais<sup>44</sup> (grifamos).

---

<sup>40</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 15.

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 16 ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 205.

<sup>42</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 1995, p. 77

<sup>43</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 816.

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.197-198.

Embora simplificadoras tais acepções não terão maior importância no nosso trabalho, visto que se adotará na presente pesquisa o termo evasão apenas e tão somente no seu sentido ilícito, isto é, uma esquiva ilegal à hipótese de incidência tributária.

Uma minoria doutrinária<sup>45</sup> utiliza, ainda, a expressão elusão fiscal (ou *Steuerumgehung*, como é conhecido no direito alemão<sup>46</sup>). Elusão vem do verbo eludir, que, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, significa “evitar ou esquivar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de<sup>47</sup>”.

Como se vê, é um termo que expressa com bastante precisão o fenômeno do planejamento tributário e é termo preferido pelo renomado tributarista Heleno Taveira Tôrres<sup>48</sup>. Todavia, não é a expressão dominante e consagrada na doutrina e jurisprudência pátria<sup>49</sup>, motivo pelo qual adotaremos o vocábulo “elisão”, para designar o resultado obtido com a esquiva que o cidadão realiza com o planejamento tributário, na busca por economia fiscal.

A partir das definições expostas acima, se verifica que o planejamento tributário diz respeito a um plano de condutas que visam economizar tributos, antes que ocorra a hipótese de incidência tributária. Elisão, por outro lado, é o efeito jurídico lícito resultante deste planejamento. Evasão, por fim, é a esquiva ilícita ao pagamento de tributos, de natureza cível (se for ilícito de natureza penal será sonegação fiscal).

Em síntese, com o intuito de simplificar o entendimento dos conceitos nesta pesquisa, usaremos a expressão evasão sempre na acepção ilícita; não se utilizará a expressão elusão em nenhum sentido; e abraçaremos o vocábulo elisão somente como o efeito obtido pelo planejamento tributário constitucional, portanto lícito.

---

<sup>45</sup> Por exemplo, Heleno Taveira Tôrres e Fernando Aurelio Zilveti.

<sup>46</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 302.

<sup>47</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004, p. 725.

<sup>48</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Seminário sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva: a experiência brasileira no tratamento dos planejamentos tributários abusivos e na regulamentação do parágrafo único do art. 116, do CTN: MP nº 66/2002**. [SSRNGA - Heleno Taveira Torres - - parte 1 de 3.mov]. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=7dHiASDwEGA>>. Acesso em: 22 out. 2012.

<sup>49</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 15.

## 2.2.2 A ilicitude do ato ou negócio jurídico

O ato ou negócio jurídico pode, eventualmente, estar inquinado de defeitos<sup>50</sup>: vícios de consentimento (de vontade) ou de vícios sociais (prejudicial a terceiros de boa-fé ou com o intuito de “burlar a lei”)<sup>51</sup>.

Abordaremos a partir de agora dois defeitos muito comuns do negócio jurídico, o abuso de direito e o abuso de forma, conceitos de forte influência do direito alemão. Posteriormente, trataremos da figura da simulação e dissimulação e, por fim, da fraude à lei (*fraus legis*).

### 2.2.2.1 Abuso de direito

Entende-se por abuso de direito o uso indevido de um direito que “é permitido pelo ordenamento jurídico<sup>52</sup>”. Para Alberto Xavier o abuso de direito é “um direito subjetivo cujo exercício seja antissocial ou danoso<sup>53</sup>”.

A etimologia da palavra abuso, segundo Eduardo Jordão, em sua obra sobre a teoria do abuso de direito, remete ao uso anormal (*ab uti*) de alguma coisa; assim, abuso de direito significaria o uso anormal do direito.

No entanto, o mesmo autor pondera a respeito da impropriedade de se “usar um direito”, uma vez que direito é norma e como tal somente pode ser respeitado ou desrespeitado. Percebe-se, deste modo, a impossibilidade de se abusar de um direito, pois norma não se usa, apenas “cumpre-se-a ou não se a cumpre<sup>54</sup>”.

---

<sup>50</sup> Há autores, como Cristiano Chaves e Nelson Rosendal, que preferem não classificar o abuso de direito e a simulação como defeitos do negócio jurídico, por não terem como efeito a anulabilidade. Todavia, não nos será relevante tal debate, uma vez que, nulos ou anuláveis, todos são considerados ilícitos, e isso é o que nos interessa.

<sup>51</sup> FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB**. Vol 1, 10 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 630.

<sup>52</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. Vol I. São Paulo: Atlas, 2008, p. 240.

<sup>53</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 237.

<sup>54</sup> JORDÃO, Eduardo Ferreira. Abuso de Direito. In: MAZZEI, Rodrigo (Coord.). **Coleção Temas de Direito Civil em Homenagem a Teixeira de Freitas**. Vol. I. Salvador: Juspodivm, 2006, p. 112.

Abuso de direito é verdadeira contradição em termos. No máximo, o que poderia ser passível de eventual abuso seriam as conseqüências da norma no mundo fático e não a norma em si. Podemos, como se disse, somente cumprir ou descumprir a norma.

Nessa perspectiva, leciona Eduardo Jordão, que, conforme já ensinava Marcel Planiol, a expressão “abuso de direito” é uma logomaquia, isto é, uma ilogicidade, pois tenta justapor expressões inconciliáveis. Nos atos de conteúdo considerados abusivos não existe exercício de direito algum, de forma que “não se pode usar o direito de maneira anormal ou irregular, ou já não se o estará usando<sup>55</sup>”.

Em verdade, quando se fala em abuso de direito o que se quer dizer é que determinado fato jurídico já não mais se enquadra como direito, mas como fato antijurídico, contrário ao direito, e nesta categoria poderá ser atípico, ilícito, ilegal, inconstitucional etc. Não é um direito que se está usando mal. Simplesmente, não é direito.

Na mesma trilha está também Thiago Rodovalho, ao afirmar que:

"Daí serem de fato procedentes, em parte, as críticas feitas por Marcel Planiol [...] Em verdade, tem razão Planiol ao dizer que onde há uso de direito não há abuso, pois se trata, por consequência, de um ato ilícito; ao revés, se atuo na seara da ilicitude, fora do âmbito do direito, já atuo sem direito"<sup>56</sup>.

Eduardo Jordão, em contrapartida, tenta defender que “apenas se deveria conceder outro nome” ao instituto<sup>57</sup> e Thiago Rodovalho, por sua vez, propõe uma nova perspectiva solucionadora ao dizer que, na verdade, "Com o abuso de direito, não se diz que o "direito é ilícito", mas sim que o ato (exercício) é ilícito"<sup>58</sup>.

Mas como conceder outro nome a um contrassenso, a um conceito jurídico que não prospera no campo da lógica?

A presente pesquisa não adotará estas tentativas de superação uma vez que não se trata apenas de um jogo de palavras, mas de um instituto jurídico mal pensado e logicamente impossível à cientificidade pertinente à ciência jurídica.

---

<sup>55</sup> JORDÃO, Eduardo Ferreira. Abuso de Direito. In: MAZZEI, Rodrigo (Coord.). **Coleção Temas de Direito Civil em Homenagem a Teixeira de Freitas**. Vol. I. Salvador: Juspodivm, 2006, p. 112.

<sup>56</sup> RODOVALHO, Thiago. **Abuso de Direito e Direitos Subjetivos**. São Paulo: RT, 2011, p. 116.

<sup>57</sup> JORDÃO, Eduardo Ferreira. Abuso de Direito. In: MAZZEI, Rodrigo (Coord.). **Coleção Temas de Direito Civil em Homenagem a Teixeira de Freitas**. Vol. I. Salvador: Juspodivm, 2006, p. 114.

<sup>58</sup> RODOVALHO, Thiago. **Abuso de Direito e Direitos Subjetivos**. São Paulo: RT, 2011, p. 119.

Faz-se oportuna a transcrição do que diz Johnson Barbosa Nogueira a este respeito:

Pode não ser uma posição coerente, em termos de Lógica Jurídica Formal, combater o **ilogicismo do conceito de abuso de direito** e, ao mesmo tempo, admitir que a rejeição da teoria do abuso das formas não deva deixar juridicamente irremediados os graves desvirtuamentos de certas categorias jurídicas nas mãos de contribuintes inescrupulosos<sup>59</sup>.

Estamos com o citado doutrinador, na medida em que corroboramos a crítica da falta de lógica jurídica do abuso de direito, apesar de não devermos deixar sem solução os desvirtuamentos.

Noutra quadra, considerando que o abuso de direito não fosse um instituto ilógico, estamos com Eduardo Jobim, quando afirma que é inapropriada a utilização do abuso de direito no âmbito tributário, uma vez que a imperatividade das normas tributárias fariam que eventual ato ilícito já caísse no campo da ilicitude<sup>60</sup>.

Marcus Abraham expõe, em outra perspectiva, que o contribuinte, detentor da proteção assegurada pela autonomia privada e livre iniciativa, não poderá usar abusivamente estas garantias constitucionais, pois só poderá exercer atividade econômica “de acordo com os parâmetros impostos pela função social da propriedade e dos contratos, pela ética, pela moral e pela boa-fé<sup>61</sup>”. Ademais, alega Marcus Abraham que existe “vedação expressa do abuso de direito<sup>62</sup>”, no CC/02.

O fato é que a teoria do abuso de direito, tal como foi pensada, não atende às exigências da cientificidade jurídica moderna, mormente, a tributária.

Por amor ao debate, considerando que a teoria do abuso de direito seja aplicável em nosso direito tributário, é interessante notar que o negócio jurídico, como diz Marco Aurélio Greco, “é resultado do exercício de um direito de auto-

---

<sup>59</sup> NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 113.

<sup>60</sup> JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Interpretação e relação de conceitos, institutos e forma do direito privado com normas do Direito Tributário**. Dissertação [Mestrado em Direito]. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 122. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16122009-141058/pt-br.php>>. Acesso em: 25 set. 2012.

<sup>61</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 87-88.

<sup>62</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

organização que se apóia no valor liberdade, os negócios lícitos gozam de presunção de não abusividade<sup>63</sup>”.

Logo, para que o Fisco desconsiderasse o negócio jurídico supostamente “abusivo” (o que não se entende possível, haja vista a inconsistência científica do instituto do abuso de direito, conforme explicitado acima) seria necessária a comprovação judicial do suposto abuso, afastando, deste jeito, a presunção de não abusividade.

É preciso deixar claro, em que pese a notoriedade, que o que se deve presumir é a boa-fé<sup>64</sup>.

#### 2.2.2.2 Abuso de forma

Abuso de forma jurídica é um instituto importado do direito alemão, não contemplado diretamente pelo Código Civil Brasileiro<sup>65</sup>, que implica na admissão do uso de analogia<sup>66</sup> no direito tributário, o que, por sua vez, é expressamente vedado no ordenamento brasileiro.

Pode-se entender que o abuso de forma “é precisamente a inusualidade, anormalidade, artificialidade, atipicidade ou inadequação (*Unangemessenheit*) do negócio empregado<sup>67</sup>”, como diz Alberto Xavier.

A utilização de formas jurídicas não usuais em determinada operação permite ao Fisco uma interpretação analógica para requalificar a forma jurídica, atribuindo-lhe as consequências desta última.

Sobre o abuso de forma, vale transcrever, oportunamente, as lições elucidativas de Pontes de Miranda:

**As regras jurídicas sobre forma não podem ser ignoradas;** quem as ignora, não se recusa pela ignorância, de modo que não se lhe há de admitir a boa fé, nem invoca a nulidade do ato jurídico, em que figure, **age**

<sup>63</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 213.

<sup>64</sup> Para um exame mais pormenorizado a este respeito conferir: MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-fé no Direito Privado**: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: RT, 2000.

<sup>65</sup> ABRAHAM, Marcus. *op. cit.*, p. 92.

<sup>66</sup> Trataremos com maior minúcia a questão da analogia no item 4.2.2.

<sup>67</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93.

**contra a boa fé nos negócios;** nem há qualquer dever moral, menos ainda dever sem obrigação, em que se cumpra o ato jurídico com vício de forma<sup>68</sup> (grifos nossos).

O abuso de formas jurídicas, como disse Pontes de Miranda, atinge a boa fé do negócio jurídico, de sorte que quando o particular estiver a se valer de formas legais, isto é, de acordo com o Direito, não há que se falar em ilicitude do negócio.

Não é preciso ser *expert* no assunto para se perceber que este poder dado à autoridade fazendária viola incisivamente o princípio da segurança jurídica. Neste contexto, Alberto Xavier assegura que o contribuinte pode, de maneira livre, “optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas, face ao catálogo rígido de tributos que, por sua vez, garante a segurança jurídica da própria escolha face a previsibilidade da ação estatal<sup>69</sup>”.

Demais disso, em decorrência da liberdade contratual, corolário do princípio da livre iniciativa, não há um *numerus clausus* de negócios jurídicos, de conteúdo essencial e estritamente típico. Pensar diferente seria o mesmo que afirmar que antes da vigência da lei de *franchising*, por exemplo, os contratos realizados sob esta forma seriam ilícitos<sup>70</sup>.

### 2.2.2.3 Simulação e dissimulação

A LC 104/2001, acrescentando o parágrafo único ao art. 116, do CTN, trouxe a expressão dissimulação, como fundamento da desconsideração do ato ou negócio jurídico em matéria tributária<sup>71</sup>.

Simular, segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, é “fazer parecer real (o que por si só não é)”<sup>72</sup>, é fingir<sup>73</sup>. Na simulação “há sempre uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada<sup>74</sup>”.

<sup>68</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo III, 4 ed. São Paulo: RT, 1983, p. 348.

<sup>69</sup> XAVIER, Alberto. *op. cit.* p. 34.

<sup>70</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 284.

<sup>71</sup> CTN. 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. (grifamos)

Dissimular é “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar<sup>75</sup>”, “esconder os próprios sentimentos, intenções, desejos etc<sup>76</sup>”, para driblar o ordenamento, como diz Fernando Aurelio Zilveti<sup>77</sup>.

Cristiano Chaves Farias e Nelson Rosenvald entendem que a simulação pode ser dividida em absoluta (chamada simplesmente simulação) e relativa (dissimulação). Em suas palavras "a simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência<sup>78</sup>". Em contrapartida, a dissimulação, ou simulação relativa, “oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna<sup>79</sup>".

Para os citados civilistas, a simulação, tanto relativa quanto absoluta, materializa uma circunstância mentirosa (pois as partes objetivam um fim não permitido pela lei), mas aparentemente verdadeira<sup>80</sup>.

Simulação significa desarmonia entre a vontade e a declaração, resultado de pacto feito com a finalidade de ludibriar terceiros de boa-fé; grosso modo, é esconder o que se tem. Não se confunda, todavia, com a ideia de dissimulação, que é fingir ter o que não se tem.

Mas, apesar da diferente conceituação, no direito tributário os dois ilícitos têm os mesmos efeitos uma vez que se superpõem. Assim, por exemplo, Roque Carrazza prefere utilizar, para simplificar, apenas o termo simulação para indicar os dois fenômenos<sup>81</sup>.

---

<sup>72</sup> HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Instituto Antônio Houaiss. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2007, p. 2575.

<sup>73</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004, p. 1849.

<sup>74</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 237.

<sup>75</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *op. cit.*, p. 690.

<sup>76</sup> HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *op. cit.*, p. 1059.

<sup>77</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 288.

<sup>78</sup> FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB**. Vol 1, 10 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 620.

<sup>79</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>80</sup> *Idem, ibidem*, p. 621.

<sup>81</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 514-515.

Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini nos faz a seguinte admoestação: "Evidentemente, simulação e dissimulação não se confundem com a atividade lícita da elisão, como já pregado. Portanto, os limites atuais do planejamento tributário não se alteraram com a edição da referida norma<sup>82</sup>". Explica-se: ocorre que, como já vimos acima no item 2.2, a economia fiscal é um direito permitido pela lei, sobretudo pela Constituição, portanto não há que se falar em simulação, absoluta ou relativa, se se estiver diante de um ato ou negócio jurídico que objetive redução da carga de tributos. Em outros termos, para a citada autora a LC 104/2001, ao acrescentar o parágrafo único do art. 116, do CTN, não inovou em nada o ordenamento jurídico então vigente.

#### 2.2.2.4 Fraude à lei

Na fraude: "há sempre uma violação direta e frontal das normas jurídicas (falsas declarações, falso balanço, operações fictícias etc)<sup>83</sup>".

Para Hugo de Brito Machado "na fraude ocorre ocultação. O que de fato acontece não é levado ao conhecimento do fisco<sup>84</sup>".

Acontece que, para que haja fraude à lei tributária, que, vale dizer, é lei imperativa, é preciso que antes o contribuinte tenha se amoldado à hipótese de incidência tributária previamente estabelecida. Não existe fraude à lei se não houver a hipótese de incidência tributária. É um direito constitucional, como veremos mais profundamente no próximo capítulo, escolher não adentrar na hipótese de incidência tributária. Só haverá fraude à lei se, uma vez ocorrido o fato gerador *in concreto*, o contribuinte tentar se esquivar ilicitamente ao pagamento do tributo devido.

O que nos importa, a rigor, relativamente à exposição dos diversos entendimentos sobre abuso de direito, abuso de forma, (dis)simulação e fraude à lei, é sanear os conceitos para melhor entender a questão essencial a ser enfrentada: a

---

<sup>82</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas anti-elisão e o planejamento tributário. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 14, n. 68, maio-junho de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 17.

<sup>83</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 237.

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 328.

de se saber o que é ilícito, logo inconstitucional e fora do nosso objeto de estudo, e o que é constitucional, e dentro da análise aqui colocada.

### 2.2.3 Negócio jurídico indireto

Para conseguir uma redução da carga tributária de maneira lícita, muitas vezes o contribuinte utiliza o chamado negócio jurídico indireto<sup>85</sup>. Vejamos do que se trata.

Segundo Alberto Xavier, negócio indireto é “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial<sup>86</sup>”.

Consoante afirma Marco Aurélio Greco “negócio jurídico indireto não é uma categoria à parte de negócio (como compra e venda, locação etc.), mas diz respeito ao modo pelo qual as partes se servem de um negócio jurídico típico<sup>87</sup>”. Declara Marco Aurélio Greco, ainda, que, em matéria tributária, o contribuinte deverá se atentar apenas para não deixar o negócio jurídico indireto cair na vala da fraude à lei ou do abuso de direito<sup>88</sup>.

O grande problema, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins, é que a segurança jurídica atinente ao Direito Tributário não permite que o Fisco se valha de conceitos jurídicos indeterminados e vagos<sup>89</sup> (como abuso de direito, fraude à lei, ou mesmo função social) para limitar o princípio fundamental da livre iniciativa. É como afirma Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim: “Tal relativismo faz com que expressões como essa sirvam como verdadeiras prostitutas: servem a qualquer um e a qualquer ideologia<sup>90</sup>”.

---

<sup>85</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 290.

<sup>86</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 59.

<sup>87</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 289.

<sup>88</sup> *Idem, ibidem*, p. 291.

<sup>89</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 121.

<sup>90</sup> CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O planejamento tributário e o novo Código Civil brasileiro: a possível desconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através da utilização das novas

Nesta senda, Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini nos alerta para o seguinte entendimento:

**O negócio jurídico indireto é reconhecido pela jurisprudência como forma lícita de contratar**, em que as partes visam alcançar um fim que não é típico do negócio adotado. Não há, porém, vontade declarada dissociada da vontade real, ambas são coincidentes, fato que aparta o negócio jurídico indireto da simulação, pois não há interesse em ocultar ou disfarçar<sup>91</sup> (destacamos).

Assim, verificamos que a utilização de negócios jurídicos indiretos na realização de planejamentos tributários está de acordo com o princípio fundamental e cláusula pétrea do nosso ordenamento jurídico, a livre iniciativa, de maneira que o contribuinte poderá utilizá-lo tranquilamente. E para compreender um pouco mais deste já multicitado princípio trataremos dele no capítulo adiante.

---

cláusulas gerais. *In*: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 13, n. 64, setembro-outubro de 2005. São Paulo: RT, 2005, p. 190.

<sup>91</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas anti-elisão e o planejamento tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 14, n. 68, maio-junho de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 18.

### 3 O PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA

Como a presente monografia se propõe a analisar a (des)necessidade da exigência do propósito negocial nos planejamentos tributários à luz do princípio da livre iniciativa, o objetivo deste capítulo será definir os contornos conceituais do referido princípio, averiguando qual a sua importância e sua aplicabilidade no âmbito do planejamento tributário constitucional.

Não há muitos estudos específicos, na doutrina clássica, sobre a influência dos princípios da ordem econômica constitucional para a defesa dos contribuintes em face dos excessos do Fisco, todavia, alguns destes princípios têm grande aplicação no campo do direito tributário<sup>92</sup>. O princípio<sup>93</sup> de maior importância para compreensão do fenômeno elisivo, em nosso entender, é o da livre iniciativa, motivo pelo qual nos debruçaremos sobre ele neste trecho do trabalho.

Com o advento das Revoluções Burguesas, sobretudo a Revolução Francesa, o pensamento liberal se consolidou no mundo ocidental e trouxe “o afastamento da intervenção do Estado na economia, com a consagração das ideias de Adam Smith (1776)<sup>94</sup>”.

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins comentam que

Adam Smith, certamente a maior expressão do liberalismo econômico, expressava, em 1776, qual a sua visão dos fins fundamentais da comunidade política: a) o dever de proteger a sociedade da violência e da invasão; b) o dever de proteger cada membro da sociedade da injustiça e da opressão de qualquer outro membro; e c) o dever de erigir e manter certas obras públicas, e certas instituições públicas quando não fossem do interesse de qualquer indivíduo ou de um pequeno número deles<sup>95</sup>.

Para Adam Smith a ideia de Estado Liberal estava ligada a de Estado mínimo. Nesta senda, conforme ensina Norberto Bobbio

---

<sup>92</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 174.

<sup>93</sup> Malgrado haja intenso debate sobre a natureza, se princípio, postulado ou regra, da norma constitucional que contém a livre iniciativa, inclusive com conseqüências práticas distintas a depender da adoção de cada posicionamento, nos lastreamos na obra do professor Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 136) para afirmar que a mesma tem natureza de princípio.

<sup>94</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011, p. 837.

<sup>95</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Vol 7. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 3.

O pressuposto filosófico do Estado Liberal, entendido como Estado limitado em contraposição ao Estado absoluto, é a doutrina dos direitos do homem elaborada pela escola do direito natural (ou jusnaturalismo): doutrina segundo a qual o homem, todos os homens, indiscriminadamente, têm por natureza e, portanto, independentemente de sua própria vontade, e menos ainda da vontade de alguns poucos ou de apenas um, certos direitos fundamentais, como o direito à vida, à **liberdade**, à **segurança**, à felicidade [...] (negritamos)<sup>96</sup>.

Na conjuntura moderna destaca-se o princípio da livre iniciativa, que, em nosso ordenamento jurídico está localizado inicialmente, no Título I, da CF/88, que trata dos princípios fundamentais. É o quarto fundamento da República brasileira, alicerce da organização política e econômica. Isso nos leva a considerá-lo também como um preceito fundamental<sup>97</sup>.

Os preceitos, conforme leciona o professor Gabriel Dias Marques da Cruz, têm origem na expressão latina *praeceptum*, e significam, em última análise, “regra ou diretriz de conduta<sup>98</sup>”. Têm por característica marcante ser fundamental, isto é, se ligam a Constituição em sentido substancial<sup>99</sup>. Os princípios fundamentais previstos no Título I, da Carta Magna, são inegavelmente normas substancialmente constitucionais, logo, podendo ser classificadas como preceitos<sup>100</sup>. Mas não é só.

Além disso, o professor Gabriel Dias Marques da Cruz assegura que os princípios gerais da atividade econômica, encontrados nos arts. 170 e 181, da Constituição, dentre os quais o princípio da livre iniciativa, também são fundamentais<sup>101</sup>.

Na evolução constitucional do Estado de Direito, a relevância dos princípios é tão considerável e essencial, que muitos constitucionalistas modernos, sempre apegados também à normatividade, compõem uma nova escola jurídica, chamada

<sup>96</sup> BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Marco Aurélio Nogueira (trad.) São Paulo: Brasiliense, 2005, p. 11.

<sup>97</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2011, p. 442.

<sup>98</sup> CRUZ, Gabriel Dias Marques da. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: uma nova proposta. In: **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. vol. 2. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2010, p. 54.

<sup>99</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>100</sup> Ressaltamos, corroborando a visão do professor Gabriel Dias Marques da Cruz, que a utilidade prática da noção de preceito fundamental, no entanto, é consideravelmente reduzida diante da proposta de morte da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, uma vez que a Ação Direta de Inconstitucionalidade genérica teria o potencial de substituí-la plenamente, incorporando seu legado.

<sup>101</sup> CRUZ, Gabriel Dias Marques da. *op. cit.*, p. 59.

de escola principiológica<sup>102</sup>. Sendo assim, não restam dúvidas sobre natureza fundamental e a relevância do princípio que estamos a nos debruçar.

### 3.1 CONCEITO DE LIVRE INICIATIVA

O art. 1º, inciso IV<sup>103</sup> (Título I, Dos Princípios Fundamentais), e o *caput* do art. 170<sup>104</sup> (Título VII, Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica), ambos da CF/88, trazem, de forma expressa, o valor social da livre iniciativa como um fundamento da República brasileira. O *caput* do art. 170 prescreve, inclusive, que toda a ordem econômica brasileira deverá ser fundada no princípio livre iniciativa.

Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede definem o princípio da livre iniciativa da seguinte maneira:

A livre iniciativa, portanto, deve ser compreendida como um **princípio jurídico que orienta não só a atuação empresarial, mas também a atuação privada dos cidadãos e pessoas jurídicas**. É um cânone, ou seja, um padrão elementar que deve ser seguido no estabelecimento de leis e normas regulamentares, bem como, pelo Judiciário, na interpretação e aplicação do Direito. **Consequentemente, é conforme à Constituição da República a atuação lícita dos particulares (pessoas físicas ou jurídicas) com o intuito de obter vantagens econômicas**. A Constituição reconhece o investimento de esforços e valores (capital) com a finalidade de obter lucro<sup>105</sup>.

O referido princípio, como se vê, oportuniza a obtenção legítima de lucro, tanto por empresas quanto por pessoas físicas.

José Afonso da Silva comenta que a livre iniciativa do art. 1º, IV,

constitui um valor do Estado Liberal. Mas no contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social não se pode ter como um puro valor o lucro pelo lucro. Seus valores (possibilidade de o proprietário usar e trocar seus bens, autonomia jurídica, possibilidade de os sujeitos regularem suas relações do modo que lhes seja mais conveniente, garantia a cada um para desenvolver livremente a atividade escolhida), hoje, ficam subordinados à função social da empresa e ao dever do empresário de

<sup>102</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 143.

<sup>103</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como **fundamentos**: IV - os **valores sociais** do trabalho e **da livre iniciativa**,” (grifos nossos).

<sup>104</sup> “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 [...]” (destaques nossos).

<sup>105</sup> MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 10.

propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, exigidas pela valorização do trabalho (art.170)<sup>106</sup>.

Deve-se atentar, também, que uma correta interpretação do art. 1º, inciso IV, aponta para o entendimento da expressão “valor social” aplicado tanto ao “trabalho” quanto à “livre iniciativa”, ou seja, os fundamentos da República Federativa do Brasil previstos nesta norma constitucional são o valor social do trabalho e o valor social da livre iniciativa e não “os valores sociais do trabalho” e a “livre iniciativa” de forma separada<sup>107</sup>.

Tampouco, não se pode compreender o princípio em questão como em oposição aos valores do trabalho, como ensina Manoel Jorge e Silva Neto:

Alguns conseguem enxergar na garantia à livre iniciativa uma antinomia em comparação aos valores sociais do trabalho, e isso se dá porque **não se compreende a amplitude daquela liberdade que é também, mas não exclusivamente, de natureza econômica**<sup>108</sup> (grifos nossos).

Essa devida interpretação pode ser confirmada quando se compreende que a livre iniciativa não é tomada pelo constituinte como uma expressão do individualismo, mas sim como uma expressão de extrema importância social e que deveria andar sempre ao lado dos valores sociais do trabalho.

A conjugação dos valores sociais da livre iniciativa com os valores sociais do trabalho se faz relevante, também, na medida em que proporcionam um equilíbrio ideal entre forças sociais aparentemente opostas, na busca pela realização dos objetivos traçados pelo constituinte originário. A propósito, valemo-nos, novamente, dos ensinamentos de Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede:

A liberdade de atuação econômica e jurídica (livre iniciativa), na mesma proporção que o trabalho do operário, é constitucionalmente reconhecida como um **vetor que viabiliza a realização dos objetivos fundamentais do Estado**. [...] proporcionar o desenvolvimento nacional. Isso justifica a proteção constitucional à iniciativa econômica privada<sup>109</sup> (frisamos).

<sup>106</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39.

<sup>107</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 202.

<sup>108</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001, p. 96.

<sup>109</sup> MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 9-10.

Nesta senda, conforme leciona Manoel Jorge e Silva Neto, “a ligação do valor social do trabalho à livre iniciativa determina a opção constitucional pela democracia social, sendo esta a ideologia firmada pelo constituinte de 1988<sup>110</sup>”.

Já sobre a livre iniciativa do art. 170, *caput*, José Afonso da Silva faz o seguinte comentário:

É, certamente, o princípio básico do liberalismo econômico. [...] Assim, a liberdade de iniciativa econômica privada, no contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo Poder Público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades, e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo” É legítima enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima quando exercida com o objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário<sup>111</sup>.

A livre iniciativa, desdobramento da liberdade, é um termo de difícil conceituação e que pode abarcar muitos conteúdos. Por ser corolário da liberdade<sup>112</sup>, que é conceito mais amplo ainda, a livre iniciativa guarda características da sua matriz.

Daí porque não se pode querer reduzir o conceito e/ou mitigar a sua aplicabilidade apenas para “liberdade econômica” ou “liberdade de iniciativa econômica”.

Nesta linha de raciocínio, o professor Manoel Jorge e Silva Neto define o citado princípio constitucional da seguinte maneira:

O princípio da livre iniciativa está complementado na Constituição pelo princípio da liberdade – matriz (ou liberdade de ação), previsto no art. 5º, II (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei”), o que nos leva a considerar que a liberdade de atuação na economia é apenas uma das porções da garantia fundamental, porquanto pode reconduzir, inclusive, à escolha de uma profissão pelo trabalhador. **E o atrelamento da livre iniciativa ao postulado da liberdade de ação obriga o aplicador do Direito Econômico a admitir como constitucionais unicamente as restrições à atividade econômica promanadas de lei em sentido formal**, ou seja, a norma jurídica editada pela autoridade competente e de acordo com o procedimento legislativo referido pela Constituição. Não são exigíveis das empresas privadas o atendimento aos comandos inclusos em atos de órgãos do Estado que não estejam amparados por lei em sentido formal<sup>113</sup>. (destacamos)

<sup>110</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001, p. 96.

<sup>111</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, 710-711.

<sup>112</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 203.

<sup>113</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Op. cit., loc. cit.*

Percebemos, assim, a íntima ligação do princípio da livre iniciativa com o direito econômico, motivo pelo qual ele também é comumente, e inadequadamente, chamado de livre iniciativa econômica.

O professor Diego Bomfim, por exemplo, traz o princípio da livre iniciativa com este viés econômico, como se vê, nestes termos:

O princípio da livre iniciativa deve ser entendido como a possibilidade de atuação particular no domínio econômico sem embaraços do poder público. Ou seja, é parcela da liberdade, desdobrada como liberdade ao exercício de atividade econômica<sup>114</sup>.

Porém, não se pode reduzir o princípio da livre iniciativa a fundamento da ordem econômica ou liberdade de desenvolvimento das empresas, ou ainda, como princípio vital do liberalismo econômico. Alexandre de Moraes adverte que a nossa Constituição Federal de 1988 “assegurou a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei<sup>115</sup>”. O princípio da livre iniciativa tem, de fato, este viés, mas não somente. Ele é tudo isso, mas a isso não se resume; ele não é simplesmente uma afirmação do sistema capitalista e da iniciativa privada.

Percebe-se, observando a História moderna, que o poder de intervenção que o Estado detinha outrora na ordem econômica fora refreado pelos ventos do liberalismo, resultante de todo um processo histórico de ascensão da burguesia e das liberdades individuais.

Pontes de Miranda sabiamente elucidava:

Vimos que **o liberalismo extrapola os princípios de liberdade**. O homem precisa das liberdades, de um mínimo, e conquistou aquelas que a vida em comum lhe permitia e lhe permite. Não são todas as liberdades. O liberalismo econômico consistiu exatamente em levar a setores a que não devia os princípios de liberdade<sup>116</sup>. (grifamos)

Diante disso, o princípio da livre iniciativa, especialmente no âmbito do direito tributário, pode, e deve ser entendido como um escudo protetor das liberdades individuais em face do arbítrio Estatal, inclusive, e, sobretudo em nosso caso, como um limitador do poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos

---

<sup>114</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 173.

<sup>115</sup> MOARES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 1818.

<sup>116</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. 4. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor - Distribuidora Livraria Boffoni, 1947, p. 9.

legítimos, sob o argumento da falta de propósito negocial, sem que haja um procedimento legal para tanto<sup>117</sup>.

### 3.1.1 O princípio da liberdade

Ao longo da História, nos ensina Maria Garcia<sup>118</sup>, a mitigação das liberdades individuais por motivos de tributação já foi motivo de revoltas, revoluções, mas particularmente temos um exemplo bem marcante aqui no Brasil, a Inconfidência Mineira, causada, como todos sabem, pela sanha arrecadatória do Estado através da “derrama”. O lema da bandeira mineira, como não poderia deixar de ser, até hoje lembra o episódio: *Libertas quae sera tamen* (liberdade ainda que tardia).

Sacha Calmon Navarro Coelho pontua que, no campo jurídico, “as liberdades se fazem normas. Quando elas são de índole constitucional, impõem-se sobre o ordenamento todo<sup>119</sup>”.

A construção de uma sociedade livre é um objetivo da nossa República, consoante se depreende da leitura do art. 3º, inciso I, da Constituição<sup>120</sup>.

A liberdade de planejar, fazer ou deixar de fazer, adentrando ou não na hipótese de incidência ou realizando situações menos onerosas, é que diferencia a obrigação tributária de outras situações previstas em lei, em que o Erário pode subtrair de maneira imperativa o patrimônio do particular<sup>121</sup>. Tal liberdade é decorrente do direito de propriedade, o qual afasta, em regra, o confisco sem prévia e justa indenização.

Vale aqui transcrever relevante definição a respeito da perspectiva substancial e institucional da liberdade, proferida pelo Eros Roberto Grau:

---

<sup>117</sup> No capítulo 4 nos debruçaremos mais detidamente sobre este imbróglio.

<sup>118</sup> GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa do Brasil. Tributação e o direito à liberdade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*: cadernos de direito constitucional e ciência política. Ano 18, abril-junho 2010, 71. São Paulo: RT, 2010, p. 206-207.

<sup>119</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 782.

<sup>120</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

<sup>121</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão, e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.)*. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 441.

Considerada desde a **perspectiva substancial**, tanto como resistência ao poder, quanto como reivindicação por melhores condições de vida (liberdade individual e liberdade social e econômica), podemos descrever a liberdade como **sensibilidade e acessibilidade a alternativas de conduta e de resultado**. Pois não se pode entender como livre aquele que nem ao menos sabe de sua possibilidade de reivindicar alternativas de conduta e de comportamento – aí a *sensibilidade*; e não se pode chamar de livre, também, aquele ao qual tal acesso é sonegado – aí a *acessibilidade*<sup>122</sup>. (destaques nossos)

Nota-se que a existência de opções, da possibilidade de escolhas, é o traço marcante do aspecto substancial. E prossegue:

Examinada, por outro lado, desde a **perspectiva institucional**, teremos que o traço constitutivo e diferencial da liberdade, modernamente – afirma-o Umberto Cerroni – é o seu caráter jurídico. Existem como tais, as liberdades, mundanizadas e laicizadas, enquanto objeto de reconhecimento jurídico e sistematização positiva. Vale dizer: o perfil da liberdade – ou os perfis das liberdades, que ela se decompõe em inúmeras espécies: liberdade política, econômica, intelectual, artística, de ensino, de palavra, de ação, etc. – **é o definido pela ordem jurídica**<sup>123</sup>. (destacamos)

No aspecto institucional os contornos da liberdade são definidos pela lei. No âmbito do direito empresarial, só para ilustrar, há uma liberdade dada pelo legislador para que o particular constitua sociedade secreta em conta de participação, também chamada sociedade oculta. Isso não deve, ao contrário do que se possa imaginar em um primeiro momento, significar que as pessoas constituirão sociedades secretas por terem finalidade fraudulenta<sup>124</sup>.

Novamente, vale dizer, a presunção é sempre pela boa-fé dos indivíduos<sup>125</sup> e, no âmbito privado, aquilo que não está vedado pela lei, está permitido. Há toda uma ideologia por trás dessa presunção, dado que o atual “Estado do bem-estar ainda é uma máquina essencialmente capitalista<sup>126</sup>”, portanto, garantidora das liberdades individuais.

Dessa maneira, com espeque nas liberdades constitucionalmente garantidas, se acaso o cidadão não adentrar no campo de incidência dos tributos não estará obrigado ao pagamento dos mesmos<sup>127</sup>.

<sup>122</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 203.

<sup>123</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>124</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. Vol I. São Paulo: Atlas, 2008, p.281.

<sup>125</sup> Para um exame mais pormenorizado a este respeito conferir: MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-fé no Direito Privado**: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: RT, 2000.

<sup>126</sup> GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 128.

<sup>127</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, *passim*.

Por tudo isso, ao cidadão é lícito, legítimo e, sobretudo, constitucional, o planejamento tributário que busque a esquivia de fatos geradores ou a escolha de hipóteses de incidência menos onerosas, com a finalidade de economizar e preservar seu patrimônio, antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária. É o que se verifica dessas considerações.

### 3.1.2 Breve histórico do princípio da livre iniciativa

A expressão “livre iniciativa”, como visto, pode ter várias acepções e pode ser interpretada de diversas maneiras. Por isso faz-se necessário um breve esboço histórico para bem entendê-lo.

O princípio da livre iniciativa econômica foi positivado inicialmente na França, através do édito de Turgot, de fevereiro de 1776; desenvolveu-se, em seguida, com maior plenitude no decreto d'Allarde, em março de 1791 e reiterou-se sua definitiva aplicabilidade por meio da Lei Le Chapelier, de junho de 1791<sup>128</sup>.

No começo, o princípio da livre iniciativa era um princípio absoluto no sentido permitir que os proprietários desenvolvessem livremente a atividade escolhida e utilizassem seus bens da forma que bem entendessem<sup>129</sup>.

Como aduz Orlando Gomes: "as relações de produção passaram a se estruturar mediante contrato, envolvendo-se esse setor da economia na esfera da autonomia privada. Numa palavra, liberdade de propriedade e liberdade de contratar<sup>130</sup>".

Com o desenvolvimento do capitalismo, principalmente na Inglaterra, pioneira da revolução industrial, percebeu-se que a massa proletária precisava urgentemente de uma proteção contra o desenfreado modo de exploração da iniciativa privada.

---

<sup>128</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 205.

<sup>129</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 794.

<sup>130</sup> GOMES, Orlando. **Direito Econômico: e outros ensaios**. Salvador: Distribuidora de Livros Salvador Ltda, 1975, p. 15.

Até mesmo crianças, mulheres e idosos eram submetidos a jornadas de trabalho extenuantes e o Estado liberalista da época se posicionava alheio a essas injustiças sob a alegação de realização da política do *laissez-faire*, do não-intervencionismo.

Todavia, conforme observa Norberto Bobbio, "embora o liberalismo conceba o Estado tanto como Estado de direito quanto como Estado mínimo, pode ocorrer um Estado de direito que não seja mínimo (por exemplo, o Estado social contemporâneo)<sup>131</sup>".

Concluiu-se, posteriormente, com o advento dos movimentos socialistas que o sistema capitalista de produção não poderia sobreviver sem alguns limites de ordem pública, a bem da própria sociedade, "em busca da efetivação da justiça social e do bem-estar coletivo<sup>132</sup>".

Para José Afonso da Silva, o referido princípio

Surgiu como aspecto da luta dos agentes econômicos para libertar-se dos vínculos que sobre eles recaíam por herança, seja do período feudal, seja dos princípios do mercantilismo. No início, e durante o século passado até a I Grande Guerra (1914-1918), a liberdade de iniciativa econômica significava garantir aos proprietários a possibilidade de usar e trocar seus bens; garantia, portanto, do caráter absoluto da propriedade; garantia de autonomia jurídica - e, por isso, garantia aos sujeitos da possibilidade de regular suas relações de modo que tivessem por mais conveniente; garantia a cada um para desenvolver livremente a atividade escolhida<sup>133</sup>.

Esta retrospectiva nos encaminha à seguinte reflexão: não se deve partir de um extremo ao outro, ou como diria J.J. Calmon de Passos: "quanto mais livre é o homem, tanto mais ele se descobre como um infinito de possibilidades<sup>134</sup>".

---

<sup>131</sup> BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Marco Aurélio Nogueira (trad.) São Paulo: Brasiliense, 2005, p. 17.

<sup>132</sup> OLIVEIRA FILHO, João Glicério de. Conteúdo Jurídico do Princípio Constitucional da Liberdade de Iniciativa Econômica. In: **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 196.

<sup>133</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, 710.

<sup>134</sup> PASSOS, J. J. Calmon de. Direito à Solidariedade. In: **Direitos Constitucionalizados**. Adroaldo Leão e Rodolfo Pamplona (coords.) Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 234.

### 3.1.3 Alcance e importância do princípio da livre iniciativa

Nos dias hodiernos, a livre iniciativa tem limitações convergentes com o interesse público no sentido da efetivação da função social da propriedade, da função social do contrato, do bem-estar social etc. Podemos, até mesmo, afirmar que sem o cumprimento desta função social não perdura a propriedade privada.

O princípio da livre iniciativa pode ser compreendido, inicialmente, enquanto faculdade de se abrir uma empresa e explorar uma atividade econômica livremente escolhida.

O leitor deve atentar-se para as limitações ao princípio da livre iniciativa, que se observado de maneira isolada pode causar sérias injustiças. Não é outro o entendimento de Diego Bomfim:

O princípio da livre iniciativa, **tomado individualmente**, permite e homologa aos agentes econômicos manejar o poder econômico com o intuito de produzir, circular e distribuir riquezas sem limites, gerando distorções não corrigidas pelas leis mercadológicas<sup>135</sup> (destaques nossos).

O referido princípio deve ser interpretado de forma sistemática. Ele não poder ser invocado, a título ilustrativo, para afastar normas que regulamentam o mercado, tampouco para afastar normas de defesa do consumidor<sup>136</sup>.

Além disso, o princípio da livre iniciativa poderá ser entendido como o respeito pelo Estado da legalidade, não sujeitando os particulares a restrições econômicas senão em virtude de lei.

Assim é que, se observarmos o princípio da livre iniciativa em sua inteireza concluiremos que o tão famigerado porte de grandes somas de dinheiro em espécie, embaixo de roupas íntimas, por exemplo, nada tem de ilícito, tomando-se este ato isoladamente, é claro. Sobre esta faceta do princípio da livre iniciativa, relativo à movimentação de capitais e o direito constitucional à propriedade, citamos oportunamente Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede:

Apenas o fato de alguém portar elevadas somas em papel-moeda na valise ou na roupa íntima é encarado como prática criminosa, a justificar a apreensão do dinheiro. [...] **Vige no Brasil o princípio da livre iniciativa** (artigos 1º, IV, e 170, *caput*, da Constituição da República), **a partir do qual**

<sup>135</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 175.

<sup>136</sup> STF, RE 349.686, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 14-06-2005, DJ de 05-08-2005.

**se afirma, como corolário, o princípio da livre movimentação interna de capitais:** investimentos lícitos podem ser feitos e liquidados, livremente, sem que haja necessidade de autorização ou aprovação estatal para tanto. Mais do que isso, há uma **garantia constitucional do direito à propriedade** (artigo 5º, XX, da Constituição da República), princípio que alcança mesmo a **propriedade de dinheiro, que é um bem fungível e porte lícito**<sup>137</sup> (grifos nossos).

Nesse passo, mostra-se adequada a transcrição das lições de Marcelo M. Bertoldi e Marcia Carla Pereira Ribeiro sobre a livre iniciativa:

O direito à livre iniciativa se traduz na possibilidade de se exercer uma atividade econômica privada, especialmente mediante a liberdade de criação e gestão de sociedades empresariais. A liberdade de criar e gerir empresas admite restrições, as quais resultam da Constituição ou da lei, **restrições estas justificadas ou pela necessidade de proteção do interesse público em geral**, ou pela necessidade de proteção dos interesses de grupos que tenham relação específica com a atividade do empresário<sup>138</sup> (realçamos).

O Estado somente poderá restringir o direito à livre iniciativa quando em nome do interesse público em geral, e este interesse público em geral aqui considerado é o interesse dos cidadãos<sup>139</sup>, do indivíduo empreendedor, dos trabalhadores e de toda a coletividade<sup>140</sup> na maximização da produção de riquezas, sem os embaraços outrora perpetrados pelo Estado na realização das atividades empresariais. Como afirma Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini, até mesmo a utilização do repudiado "paraíso fiscal pode se revestir de uma forma lícita de minorar a tributação<sup>141</sup>", e o Estado nada pode fazer a este respeito.

Nesse sentido, é o que assegura Daniela Lima de Andrade Borges ao afirmar que

[...] no modelo que vem sendo adotado no Brasil na atualidade, sob os fundamentos da democracia, permanece o dever do Estado de assegurar a fruição dos direitos sociais por seus cidadãos, mas a partir de uma política

<sup>137</sup> MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 31.

<sup>138</sup> BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 5 ed., rev. e atual. São Paulo: RT, 2009, p. 134.

<sup>139</sup> Relativamente à dissociação entre interesse do estado e interesse social, quanto à supremacia do interesse público Cf. GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 171 *et seq.*

<sup>140</sup> Sobre o interesse público em geral, vale transcrever Sacha Calmon Navarro Coelho: "O Poder de tributar é exercido pelo Estado **por delegação do povo**" (destacamos). Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 34.

<sup>141</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas anti-elisão e o planejamento tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 14, n. 68, maio-junho de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 19.

menos intervencionista, **reforçando a garantia dos direitos fundamentais das liberdades individuais e livre iniciativa**<sup>142</sup> (grifos nossos).

Destas lições acima transcritas pode-se concluir que os avanços do Estado Social não anularam as conquistas do Estado Liberal, de modo que o planejamento tributário lícito, com o único intuito de economizar tributos, por exemplo, é um exercício constitucional de livre iniciativa que deve ser tolerado pelo Estado.

### 3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CORRELATOS

O estudo do planejamento tributário, para que seja compreendido constitucionalmente de forma sistemática, deve perpassar a análise de outros princípios constitucionais ligados às liberdades individuais, dentre os quais destacaremos o princípio da solidariedade social, da legalidade, isonomia, segurança jurídica e capacidade contributiva.

#### 3.2.1 O princípio da legalidade

Eros Roberto Grau avalia que:

A legalidade, [...] **enquanto garantidora das liberdades do indivíduo** (liberdades formais), prospera não apenas no sentido de prover a sua defesa contra o arbítrio do Estado, mas instrumenta também a defesa de cada indivíduo titular de propriedade contra a ação dos não-proprietários. sobre tais pressupostos é erigido o Estado burguês de Direito ao qual **incumbe tutelar as instituições básicas do comércio jurídico burguês**, especialmente o contrato e a propriedade<sup>143</sup>. [...] Para complementar o mercado, **o sistema jurídico é adequado a novas formas de organização empresarial**, [...] **por exemplo, através da [...] manipulação do sistema fiscal**, sem, porém, conturbar a dinâmica do processo de acumulação [...] <sup>144</sup> (grifamos).

Percebe-se, assim, que a legalidade é a grande garantidora do princípio da livre iniciativa econômica, por este motivo nos debruçaremos neste item sobre ela.

<sup>142</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 83.

<sup>143</sup> GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev.e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 119.

<sup>144</sup> *Idem, ibidem*, p.125.

Vivemos em um sistema jurídico de *civil law*, de origem romano-germânica, que privilegia a lei como fonte primeira do Direito<sup>145</sup>. No Brasil, instituímos até mesmo um “Dia da Legalidade” no calendário oficial (Lei nº 12.080/2009), a ser comemorado todos os anos no dia 25 de agosto<sup>146</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins, em parecer sobre a ADI 2.446/600, nos ensinou que os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal (vertentes da mesma proteção constitucional<sup>147</sup>) foram “assegurados na EC n. 18/65, na Constituição de 1967, na EC n. 1/69 e na Constituição de 1988, já em nível de cláusula pétrea, imodificável, portanto, quando de sua promulgação<sup>148</sup>”.

O chamado “primado soberano da lei<sup>149</sup>”, insculpido no art. 5º, inciso II, CF/88, como aduz Alexandre de Moraes, tem por objetivo combater as arbitrariedades do Estado<sup>150</sup>, sendo, para o aludido autor “a abrangência mais ampla do princípio da reserva legal<sup>151</sup>”. Atente-se, todavia, que o princípio da legalidade estrita não se confunde com o princípio da reserva legal, que é mais concreto<sup>152</sup>.

Entretanto, “a lei é o instrumento, e não a justificativa, por si só, da exigência tributária<sup>153</sup>”, como assegura Maria Garcia, por isso ela deverá ser compreendida em uma perspectiva constitucional e garantista.

O art. 150, I, da CF/88<sup>154</sup>, prevê que o aumento ou exigência de qualquer tributo se faça somente por meio de lei. Este é o princípio da legalidade, previsto

<sup>145</sup> LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. Marcela Varejão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007, *passim*.

<sup>146</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011, p. 45.

<sup>147</sup> Vale aqui uma diferenciação: estrita legalidade (garante que apenas por meio de lei material, em sentido estrito, limitem-se as liberdades); tipicidade fechada (garante a previsão de tipos legais, taxativos); reserva absoluta da lei formal (garante que somente através de lei em sentido formal, as liberdades sejam limitadas).

<sup>148</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120.

<sup>149</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011, p. 45.

<sup>150</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>151</sup> *Idem, ibidem, p. 46.*

<sup>152</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>153</sup> GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa do Brasil. Tributação e o direito à liberdade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*: cadernos de direito constitucional e ciência política. Ano 18, abril-junho 2010, 71. São Paulo: RT, 2010, p. 219.

<sup>154</sup> 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;

especificamente também no Título VI, da CF/88, concernente ao tema “Da Tributação e do Orçamento”.

Dado o panorama liberal, a legalidade passou a desempenhar a função de defender os particulares contra o poder do Estado<sup>155</sup>. A relação entre o Estado de Direito, o constitucionalismo e o princípio da legalidade é imbricada e ineludível, como diz Miguel Calmon Dantas<sup>156</sup>; porém, não se pode confundir o Estado de Direito com o Estado Legal, dado os “quadrantes histórico-culturais do constitucionalismo atual”, que possuem quatro modelos teóricos básicos, a saber, o *rule of law* inglês, o *judicial review of legislation* norte americano, o *Rechtsstaat* alemão e o *État de Droit* francês<sup>157</sup>. No mundo contemporâneo, registre-se, a legalidade “visa tão-somente à proteção do interesse privado<sup>158</sup>”.

Ives Gandra da Silva Martins faz as seguintes considerações a respeito da observância da legalidade, muito pertinentes ao momento:

A tipicidade da tributação, por ser desdobramento do princípio da legalidade e **na medida em que tem por objetivo proteger direito como a liberdade e a propriedade, é também uma garantia fundamental** - embora não esteja topograficamente elencada no dispositivo dedicado aos direitos e garantias fundamentais - a teor do que dispõe o § 2º do art. 5º [...], de forma que **se reveste, igualmente, da condição de cláusula pétrea**, nos termos do art. 60, § 4º, IV da CF, não podendo ser restringida nem mesmo por emenda constitucional<sup>159</sup>.

Constatamos, pois, a importância à qual foi elevada a tipicidade da tributação, que, uma vez alçada à condição de cláusula pétrea pelo constituinte, obrigou o Estado a sempre se atentar à imperatividade de tal comando. Hugo de Brito Machado afirma, inclusive, que “sem a tipicidade a legalidade é absolutamente insuficiente como garantia de segurança<sup>160</sup>”.

Nesta senda, observa-se alguns aspectos essenciais à fixação de um tributo, consoante leciona Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi:

<sup>155</sup> GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev.e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 172.

<sup>156</sup> DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109.

<sup>157</sup> *Idem, ibidem*, p. 110-111.

<sup>158</sup> GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* p. 174.

<sup>159</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 129.

<sup>160</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 48.

O estabelecimento do tributo em lei é entendido não apenas como menção do tributo em lei, mas **a necessária previsão de todos os elementos mínimos que possibilitem ao cidadão a identificação do fato tributável** (qual o fato, o momento em que, uma vez ocorrido, gerará a obrigação de pagar tributo, e o espaço geográfico em que tal fato acarretará tributação) e das suas repercussões diretas (quem está obrigado ao recolhimento do tributo e o seu respectivo valor)<sup>161</sup> (grifos nossos).

Desta maneira, sabe-se que ninguém poderá ser compelido, segundo o citado princípio da legalidade, a realizar atos ou negócios jurídicos que impliquem incidências tributárias, ou, se inevitável a ocorrência da hipótese de incidência tributária, ninguém pode ser obrigado a escolher a incidência tributária mais onerosa. Seria uma grave afronta às liberdades individuais insculpidas no *caput* do art. 5º, da Constituição Cidadã<sup>162</sup>, sobretudo ao princípio da livre iniciativa econômica, corolário da liberdade<sup>163</sup> e núcleo da proteção objetivada pela legalidade.

Não se quer dizer com isso, como diz Marco Aurélio Greco<sup>164</sup> de forma até caricata, que o Estado tenha que prever até o CPF (Cadastro de Pessoas Físicas) do contribuinte para poder tributar. Porém, a legalidade no campo tributário, como bem anota Heleno Taveira Tôrres, não aceita flexibilizações<sup>165</sup>.

Assim, o Estado deve observar a lei, a legalidade tributária, para impor condutas, positivas ou negativas, ao cidadão-contribuinte. Não é outro o entendimento de Regina Helena Costa, que assim leciona: “[...] para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo<sup>166</sup>”.

Com efeito, no âmbito do Direito Tributário, o princípio da legalidade é desenvolvido na perspectiva de alcançar uma maior proteção aos contribuintes.

---

<sup>161</sup> GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. A inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos: limites constitucionais à tributação. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. vol. 2. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2010, p. 104.

<sup>162</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade [...].

<sup>163</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 203.

<sup>164</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 145.

<sup>165</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Interpretação e Integração das Normas Tributárias: reflexões críticas*. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 127.

<sup>166</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 56.

Surge daí a noção de uma legalidade estrita e uma tipicidade fechada, sem margens para eventuais arbitrariedades estatais.

Nestes termos, verifica-se que estamos a viver em um Estado estribado na legalidade, onde a Fazenda Pública deverá observar estritamente a lei e somente agir dentro daquilo que lhe é permitido pelo legislador.

Nessa mesma linha, trazemos à baila os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Tomemos o exemplo do princípio da estrita legalidade, princípio implícito que é diretriz axiológica que vem acrescer os rigores procedimentais em matéria de tributo, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei adventícia traga, no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a **tipicidade tributária**<sup>167</sup> (marcações nossas).

Em sentido oposto, Marcus Abraham entende que "não há mais espaço para o velho discurso da estrita legalidade baseada na tipicidade fechada para justificar qualquer planejamento Tributário<sup>168</sup>".

Entretanto, como afirma Eros Roberto Grau, "a Constituição serve para impedir que a liberdade individual seja violada: não pode, ela mesma, comprometê-la<sup>169</sup>".

Em suma, os fundamentos constitucionais do direito ao planejamento tributário podem ser extraídos dos princípios previstos expressamente no próprio texto magno.

Destarte, cumpre destacar que o ordenamento jurídico nacional, com supedâneo no princípio da livre iniciativa econômica, permite que as pessoas organizem e planejem seus negócios de forma a proteger seus patrimônios, inclusive na perspectiva específica da economia de tributos.

Ana Maria Goffi Flaquer Scartezini nos lembra que o contribuinte poderá sempre optar por fazer planejamento tributário, "seja pessoa física ou jurídica, na

---

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 602.

<sup>168</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 90.

<sup>169</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação / Aplicação do Direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 280-281.

mais ampla acepção do princípio da legalidade que para o particular possibilita a adoção de todo e qualquer comportamento desde que não vedado pela lei<sup>170</sup>.

Entender de modo diverso é um ultraje à garantia constitucional da tipicidade tributária, corolário do princípio da legalidade. Tais princípios balizam o brocardo segundo o qual as pessoas não podem ser obrigadas a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei.

Não será diferente no campo do direito tributário, onde só se deverá pagar tributo se for realizada a hipótese de incidência tributária anteriormente prevista, isto é, se for concretizado o fato imponible, o que fará nascer, então, a relação jurídico-tributária<sup>171</sup>.

### 3.2.1.1 Hipótese de incidência tributária

Conforme pontuamos linhas acima, só haverá planejamento tributário e elisão fiscal lícita se estes ocorrerem antes da incidência do tributo, pois se acaso acontecerem depois será hipótese de evasão ou sonegação fiscal. Por isso será de suma importância uma breve reflexão sobre este momento divisor de águas da (i)legalidade.

Consoante doutrina Geraldo Ataliba, o tributo só nascerá se houver um enquadramento entre o fato da vida e a hipótese de incidência legal:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento. Ocorrido o fato “João receber honorários”, incide o mandamento “quem receber honorários pagará 10% ao estado”<sup>172</sup>.

Assim, antes de acontecer o fato imponible não há que se falar em obrigação tributária, nem em tributo devido, nem em sujeito passivo. Não há relação jurídico-tributária antes da subsunção do fato à hipótese legal. Pontes de Miranda, nesta trilha, aduzia que “para que os fatos da vida sejam jurídicos, é preciso que

---

<sup>170</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas anti-elisão e o planejamento tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 14, n. 68, maio-junho de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 21.

<sup>171</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, *passim*.

<sup>172</sup> *Idem, ibidem*, p. 46.

regras jurídicas – isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os “jurídicos”<sup>173</sup>.”

Geraldo Ataliba diferencia, ainda, “hipótese de incidência” de “tipo legal”. A primeira “é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional<sup>174</sup>” e compatível, nesse passo, com as garantias asseguradas pelo sistema tributário nacional. Já os tipos legais são “ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis<sup>175</sup>”, incompatíveis, portanto, com a ideia de tributo<sup>176</sup>.

### 3.2.1.2 Fato gerador da obrigação tributária

Para Ricardo Lobo Torres “quatro figuras importantes estão ligadas também à ocorrência do fato gerador: a evasão, a elisão, a simulação e a fraude<sup>177</sup>”. Por isso a importância de se definir com clareza o que seja e qual o exato momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Para a maioria da doutrina a expressão fato gerador<sup>178</sup> é a que concebe “a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária<sup>179</sup>”.

Contudo, estamos com o professor Geraldo Ataliba, quando de forma correta em nosso entender, sustenta que a expressão fato gerador deve ser repelida por sua imprecisão terminológica, dissonante da cientificidade do direito tributário<sup>180</sup>. Para o citado autor, não pode a hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) e o

<sup>173</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes. **Tratado de Direito Privado**. 4ª ed. São Paulo: RT, 1983, t. 1, p. 6.

<sup>174</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.63.

<sup>175</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>176</sup> Assevera-se que na presente pesquisa não concordamos com Ataliba neste particular, todavia não adentraremos nessa discussão conceitual, uma vez que ela foge aos desígnios propostos.

<sup>177</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 195.

<sup>178</sup> Geraldo Ataliba encabeça a doutrina minoritária que repudia veementemente a expressão “fato gerador”. Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 54-57.

<sup>179</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit, loc. cit.*

<sup>180</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p.55.

fato imponible (fato gerador *in concreto*) serem designados pela mesma expressão, uma vez que diz respeito a realidades completamente distintas<sup>181</sup>.

Nota-se, portanto, que o que se deve sempre ter em vista é o momento da ocorrência da hipótese de incidência tributária, o momento de subsunção do fato à norma.

### 3.2.2 Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva

Para Marco Aurélio Greco, em um primeiro momento o legislador deve identificar a capacidade contributiva simples, e, posteriormente, tentar alcançar a capacidade contributiva de forma isonômica<sup>182</sup>. Diante disso, para se atingir essa isonomia “aqueles que tenham praticado atos indicativos daquela aptidão [capacidade contributiva] devem ser atingidos pelo mesmo tributo<sup>183</sup>”.

Ocorre que, Marco Aurélio Greco esquece que a capacidade contributiva e a busca isonômica da capacidade contributiva, por si só, antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária, não fazem surgir obrigação tributária alguma. Não é o simples fato de o contribuinte praticar atos indicativos de capacidade contributiva que o farão adentrar no campo de incidência tributária. A capacidade contributiva não é aspecto material de nenhum tributo. E, assim, voltamos, então, ao problema da legalidade estrita e da hipótese de incidência tributária.

O princípio da isonomia, chamado também de princípio da igualdade, deve ser corretamente compreendido.

Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua concepção aprofundada, sustenta que o princípio da igualdade “não se restringe a nivelar os cidadãos<sup>184</sup>”, e que “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições<sup>185</sup>”. Por outro lado, mas não em

---

<sup>181</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 54-57.

<sup>182</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 349.

<sup>183</sup> *Idem, ibidem*, p. 350.

<sup>184</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 09.

<sup>185</sup> *Idem, ibidem*, p. 10.

contradição, afirma que “o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais<sup>186</sup>”.

Relativamente à cautela que o intérprete deve ter na análise das leis em atenção à isonomia, o citado autor assegura peremptoriamente que “não se podem interpretar como desigualdades legalmente certas situações, quando a lei não haja ‘assumido’ o fator tido como desequiparador<sup>187</sup>”. Em outras palavras, deve-se observar exatamente o que diz a lei, de forma inequívoca, para se constatar uma eventual afronta ao citado princípio<sup>188</sup>.

Não se pode olvidar, outrossim, que o princípio da isonomia tem um caráter garantista, voltado ao cidadão e não ao Estado, conforme afirma Alberto Xavier<sup>189</sup>.

Diante disso, percebe-se que não há qualquer desrespeito ao princípio da isonomia, tampouco ao princípio da capacidade contributiva, acaso o contribuinte não pratique a hipótese de incidência tributária.

Marco Aurélio Greco<sup>190</sup> e Alberto Xavier<sup>191</sup> travam interessante discussão acerca da relevância do princípio da capacidade contributiva para o entendimento do fenômeno da elisão fiscal. O debate é, basicamente, a respeito da suposta “eficácia positiva” do princípio da capacidade contributiva.

Para Marco Aurélio Greco o referido princípio não seria só um limite negativo à tributação, ou seja, “a lei alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva<sup>192</sup>”.

Em lado antagônico, Alberto Xavier pontua que

Os princípios do Estado Social, da solidariedade, do **compartilhamento justo nas despesas públicas**, de que socorre Tipke, não teriam, pois, face à Constituição brasileira, força cogente bastante para restringir garantias e

---

<sup>186</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 12.

<sup>187</sup> *Idem, ibidem*, p. 45.

<sup>188</sup> Em arremate, remetemos o leitor ao método com cinco passos para verificação da existência de ofensa ao preceito fundamental da igualdade, apresentado pelo Celso Antônio Bandeira de Mello. Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47-48.

<sup>189</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 128.

<sup>190</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 341-346.

<sup>191</sup> XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, 121-137.

<sup>192</sup> *Idem, ibidem*, p. 123.

direitos individuais, como o princípio da tipicidade e da liberdade de contratar<sup>193</sup> (grifamos).

Ademais, consoante assevera Alberto Xavier, que não se cogite em argumentar, com supedâneo nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, enquanto limitadores das liberdades individuais, visto que tais princípios se destinam a limitar os excessos do Estado e não dos cidadãos<sup>194</sup>.

Conclui Alberto Xavier que essa eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva simplesmente não existe na CF/88, ou seja, não é possível ao legislador tributar “toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva<sup>195</sup>” e vai além, para dizer que, em última análise, o entendimento diverso seria um “golpe do Estado<sup>196</sup>”.

Marco Aurélio Greco afirma, já em outro sentido, que o princípio da capacidade contributiva não expressa somente o quanto o contribuinte pode pagar, mas está ligado à manifestação de aptidão de contribuir com as despesas do Estado, como meio para concretização da sonhada sociedade justa e solidária do art. 3º, I, da CF/88, em que os que são mais ricos contribuam mais do que os que menos têm condições<sup>197</sup>; já apontando para uma eventual afronta ao princípio da solidariedade social.

### 3.2.3 O princípio da solidariedade

Abre-se este tópico com uma magistral citação da obra de J.J. Calmon de Passos: "A solidariedade jamais será compatível com a coerção, donde a impossibilidade de sua convivência com o jurídico. Por isso mesmo falar-se em direito de solidariedade é tentar associar incompatíveis<sup>198</sup>".

---

<sup>193</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 125.

<sup>194</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>195</sup> *Idem, ibidem, p. 129.*

<sup>196</sup> *Idem, ibidem, p. 132.*

<sup>197</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 209.

<sup>198</sup> PASSOS, J. J. Calmon de. Direito à Solidariedade. In: **Direitos Constitucionalizados**. Adroaldo Leão e Rodolfo Pamplona (Coords.) Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 236.

O princípio da solidariedade é uma grande ficção jurídica, que impõe responsabilidade geral por tudo, perante todos; ou como dizia J.J. Calmon de Passos “como se todos fôssemos, em última análise, responsáveis por tudo e por todos [...]”<sup>199</sup>.

Todavia esse não é o entendimento majoritário, que, ao revés, entende que “a solidariedade é a expressão de um valor político novo que defende e tutela tanto os bens individuais, como os coletivos. É a demonstração de compromisso dos sacrifícios compartilhados”<sup>200</sup>.

Os direitos da solidariedade, ou fraternidade, consoante aduz André Ramos Tavares, estão ligados aos direitos humanos de terceira geração, ou terceira dimensão como ele prefere, caracterizados pela titularidade coletiva ou difusa<sup>201</sup>. Pondera, por outro lado, Miguel Calmon Dantas, que o princípio da solidariedade, e objetivo fundamental (art. 3º, I), “não se reduz à inspiração apenas e tão-somente dos direitos fundamentais de terceira dimensão, os coletivos e os difusos, tendo um conteúdo jurídico que embasa a noção de comprometimento comunitário [...]”<sup>202</sup>.

Para Sérgio Massuru Takoi, a solidariedade “(*solidum, soldum*=inteiro, compacto<sup>203</sup>)” enquanto princípio jurídico exige algo mais nos sistemas de proteção social, “qual seja, o debate público entre Estado e sociedade visando o melhor resultado em termos sociais”<sup>204</sup>. Para este autor surge, assim “o Estado de Solidariedade que não representa a simples continuidade do Estado Liberal, nem a transição para o Estado Socialista, mas uma nova realidade jurídica, política e social”<sup>205</sup>.

Takoi narra, ainda, a existência de uma “passagem do Estado moderno liberal e individualista, para o estado social, preocupado com os direitos sociais, sem

<sup>199</sup> PASSOS, J. J. Calmon de. Direito à Solidariedade. In: **Direitos Constitucionalizados**. Adroaldo Leão e Rodolfo Pamplona (Coords.) Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 237.

<sup>200</sup> TAKOI, Sérgio Massuru. Breves Comentários ao Princípio Constitucional da Solidariedade. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. Ano 17, janeiro-março 2009, 66. Maria Garcia (coord.) Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2009, p. 295.

<sup>201</sup> TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 429.

<sup>202</sup> DANTAS, Miguel Calmon. O Tempo da Expansão do Possível: Solidariedade Dirigente sobre a Reserva Orçamentária. In: **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p 346.

<sup>203</sup> TAKOI, Sérgio Massuru. *Op. cit.*, p. 296.

<sup>204</sup> *Idem, ibidem*, p. 299.

<sup>205</sup> *Idem, ibidem*, p. 300.

contudo, abdicar das garantias individuais já conquistadas pelo liberalismo<sup>206</sup>". Pondera Takoi, entretanto, que "o princípio da solidariedade não opera de forma isolada, mas em conjunto com outros princípios e valores presente na ordem jurídica<sup>207</sup>". Maria Garcia, neste contexto, compreende também que o Estado Social não afasta os ideais do Estado Liberal<sup>208</sup>.

Atente-se, todavia, para o que alerta Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim sobre a vagueza de expressões como "função social" (aplicável aqui, *mutatis mutandis*, ao termo Estado de Solidariedade), *in verbis*:

"Quanto à cláusula "função social", cabe-nos aqui uma crítica mais demorada. A expressão em tela ou outra que é bastante utilizada, "justiça social", pecam, se analisadas dentro de suas acepções originais, por uma total redundância. É que, conforme analisou o filósofo e economista Friedrich Hayek, em sua seminal obra *The Mirage of Social Justice*, toda justiça é social e tem uma função social. É que qualquer regulação de conduta ou solução de conflitos só pode ocorrer, necessariamente, num contexto social, onde haja no mínimo dois agentes interagindo, pressuposto mínimo para que se verifique um fato social. Daí a redundância ou falta de sentido na expressão<sup>209</sup>".

E continua: "É evidente que essa adjetivação tem um caráter ideológico do tipo justificador de alta intervenção estatal na esfera privada, só que sem a necessária (e honesta) explicitação de sua intenção<sup>210</sup>".

Dessa maneira, corroboramos o entendimento de J.J. Calmon de Passos e Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim na medida em que a indefinição contida no conteúdo do princípio em análise e sua incompatibilidade com a coerção jurídica faz desta norma letra morta, sem eficácia prática.

---

<sup>206</sup> TAKOI, Sérgio Massuru. Breves Comentários ao Princípio Constitucional da Solidariedade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. Ano 17, janeiro-março 2009, 66. Maria Garcia (coord.) Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2009, p. 300.

<sup>207</sup> *Idem, ibidem*, p. 301.

<sup>208</sup> GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa do Brasil. Tributação e o direito à liberdade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*: cadernos de direito constitucional e ciência política. Ano 18, abril-junho 2010, 71. São Paulo: RT, 2010, p. 221-222.

<sup>209</sup> CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O planejamento tributário e o novo Código Civil brasileiro: a possível desconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através da utilização das novas cláusulas gerais. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 13, n. 64, setembro-outubro de 2005. São Paulo: RT, 2005, p. 181.

<sup>210</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

### 3.2.4 O princípio da segurança jurídica

Consoante assegura Fernando Aurelio Zilveti, “o Estado de Segurança representa uma evolução do Estado de Direito e do Estado do Bem-estar Social”<sup>211</sup>. Nesse contexto, dado que vivemos em um Estado que escolheu o sistema capitalista de mercado<sup>212</sup>, Ives Gandra da Silva Martins bem percebeu que “a estabilidade jurídica é, pois, a essência da economia de mercado<sup>213</sup>” e, em sendo assim, o princípio da segurança jurídica deverá ser sempre um importante balizador interpretativo.

O princípio da segurança jurídica, insculpido no art. 5º, da CF/88, determina que o Estado respeite a “estabilidade das relações jurídicas já constituídas<sup>214</sup>” e obriga o mesmo a “antecipar os efeitos das decisões que interferirão nos direitos e liberdades individuais e coletivas<sup>215</sup>”.

É o princípio que assegura a tranqüilidade, a certeza e a confiança no ordenamento jurídico, condições imprescindíveis aos negócios, ao mercado e à sociedade como um todo; além disso, é princípio do qual decorre outros de suma importância.

Como assevera Ives Gandra da Silva Martins: “Os próprios princípios da benigna amplianda e do *in dubio* a favor do contribuinte foram plasmados, à luz de sua concepção da necessidade de outorgar proteção ao pagador de tributos<sup>216</sup>”.

Ives Gandra da Silva Martins declara inclusive que

“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, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que

<sup>211</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 292.

<sup>212</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 311.

<sup>213</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 123.

<sup>214</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2011, p. 717.

<sup>215</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>216</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 122.

garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica<sup>217</sup>".

Em lado diametralmente oposto, Marcus Abraham acredita que o argumento da falta de segurança jurídica "decorrente de ausência de objetividade e elevado subjetivismo<sup>218</sup>" não deveria prosperar uma vez que essa interpretação afeta a efetividade da norma geral antielisiva.

---

<sup>217</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 131.

<sup>218</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 192*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.

## 4 PROPÓSITO NEGOCIAL

Propósito comercial, propósito mercantil, ou ainda, motivação extratributária<sup>219</sup>, serão aqui tomados como sinônimos que representam um mesmo fenômeno: a vontade do agente econômico no sentido de realizar atos ou negócios jurídicos com uma finalidade principal diversa da simples economia de tributos.

Em outras palavras, é uma exigência que o Fisco impõe ao contribuinte, obrigando que o mesmo não realize operações que objetivem tão somente economia tributária, ou seja, aqueles atos ou negócios jurídicos que não tenham “nenhuma finalidade econômica, nenhuma finalidade comercial, nenhuma finalidade comercial<sup>220</sup>” poderão ser desconsiderados pela Administração Fazendária.

Mas, haveria fundamento constitucional para tal exigência? Não seria esta exigência um grande equívoco?

Sacha Calmon Navarro Coelho, na perspectiva do que acreditamos, entende que o propósito comercial é um erro, uma contradição em termos, senão vejamos:

Quanto ao *business purpose*, é ele uma contradição nos termos, **porquanto diminuir a carga fiscal é dever do empresário**. Se a carga fiscal é sufocante sobre a mão de obra, bem posso “terceirizar” partes da minha atividade. Será isso falta de propósito comercial ou fraude à lei?<sup>221</sup> (grifos nossos).

Supondo, por mero amor ao debate, que o entendimento contrário esteja correto, uma pergunta se coloca: que regime jurídico o Fisco aplicaria ao negócio jurídico desconsiderado?

<sup>219</sup> Em sentido diverso, Hugo de Brito Machado e Marco Aurélio Greco entendem que propósito comercial e motivo extratributário são conceitos diferentes. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito comercial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 51; GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 210.

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *In: Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012, p. 190-191.

<sup>221</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 182.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho responde: “O Fisco é que entendendo o negócio como abusivo ou sem propósito comercial, o desconsideraria para aplicar-lhe sabe-se lá que regime!<sup>222</sup>”.

Seguindo uma linha mais conservadora, Edmar Oliveira Andrade Filho entende em sentido contrário que o propósito comercial nas operações deveria ser observado, e da seguinte forma:

O bom planejamento tributário **não pode – em certas circunstâncias – prescindir de um propósito comercial**. [...] A rigor, essa ideia corresponde, em essência, à exigibilidade de um **motivo “extratributário”** para justificar certas práticas elisivas. [...] **o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como *business purpose* válido**. [...] **tudo fica a depender da Lei Tributária**. Ela é que pode e que deve estabelecer quais as consequências, para fins sociais, dos atos ou negócios jurídicos sem propósito comercial<sup>223</sup> (grifamos).

O que deve ficar claro, entretanto, é que a Constituição Federal, por meio da força normativa contida no princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica brasileira, libertou os particulares das garras da arbitrariedade do Fisco, de modo que, economizar tributos é um direito constitucionalmente garantido, contido na livre iniciativa econômica<sup>224</sup>.

Não há necessidade de malabarismos empresariais; não há necessidade de se inventar um propósito comercial para exercer o direito constitucional de evitar tributos de forma lícita, de economizar tributos para maximizar seus lucros<sup>225</sup>. É o que declara contraditoriamente o mesmo Edmar Oliveira Andrade Filho:

O planejamento tributário bem feito recebe a tutela da ordem jurídica porque se inscreve **no âmbito da liberdade** de busca do menor custo tributário e que, em última análise, representa uma **proteção da liberdade** e da propriedade<sup>226</sup> (negritamos).

<sup>222</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 181.

<sup>223</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 827-828.

<sup>224</sup> Conforme restou evidenciado no capítulo 3.

<sup>225</sup> Em sentido contrário está Marco Aurélio Greco, ao afirmar que “se o objetivo predominante for a redução de carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito”; Cf: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 213.

<sup>226</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. cit.*, p. 823.

O próprio Edmar Oliveira Andrade Filho comenta em outra passagem mais adiante, que “os limites do planejamento tributário são fixados em lei; dessa forma, o sujeito passivo que age de acordo com a lei não pode receber censura<sup>227</sup>”.

Ora, em que dispositivo legal se encontra a necessidade de se realizar planejamentos tributários com propósito negocial? A resposta é: depois que a Medida Provisória 66/2002 não foi convertida em Lei Ordinária<sup>228</sup>, em mais nenhum dispositivo legal.

#### 4.1 CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

No direito norte americano o planejamento tributário tem como enfoque o propósito negocial (*business purpose*) da operação<sup>229</sup>. É de lá que a doutrina nacional importou este instituto<sup>230</sup>, objeto central de análise da presente monografia.

Propósito negocial (*business purpose*) é prevalência da substância do negócio jurídico sobre a forma (*substance over form*).

Nesta linha de raciocínio, cita-se Alberto Xavier:

Substância é conceito que exprime a **relação de adequação da estrutura da empresa às funções que constituem seu objeto social** [...] A adequação dos meios em relação à função deve, pois, ser examinada, não de uma forma genérica, mas sempre caso a caso, em função da natureza da empresa em causa<sup>231</sup> (frisamos).

Marcus Abraham ensina que "essas teorias surgiram nos Estados Unidos, no *leading case 'Gregory v. Helverin'* (293, U.S. 465), apreciado pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 7 de janeiro de 1935", e observa que

<sup>227</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas: CSLL, Operações de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 823.

<sup>228</sup> No item 4.2.1 trataremos deste instrumento normativo que tentou regulamentar a matéria.

<sup>229</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 410.

<sup>230</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *In: Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012, p. 190-191; MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 50.

<sup>231</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 274-275.

Naquele julgado, seguindo a tradição norte-americana do *common law*, afastou-se a formatação do negócio em função da prevalência da substância negocial, com destaque à máxima de que '*The courts looks to facts, not to labels*', ou seja, que **os tribunais levam em consideração os fatos e não meros rótulos**<sup>232</sup> (grifos nossos).

E continua Marcus Abraham, explicando que a teoria do propósito negocial deverá se impor

[...] se a forma adotada pelo contribuinte numa determinada operação for considerada mero artifício ou disfarce para ocultar o real objetivo, que é a economia do tributo, aplicando-se ao caso a lei elidida ao fato que efetivamente ocorreu (ocultado) e não uma suposta analogia aos fatos originários da manobra do contribuinte (sem propósito negocial). A doutrina passou, então, a ser aplicada pelos tribunais americanos, sendo aos poucos aprimorada e sistematizada, inclusive, analisando-se a sequência dos demais atos, até chegar ao modelo da *step transaction* (transação por etapas)<sup>233</sup>.

Estamos com Hugo de Brito Machado quando afirma que “não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável<sup>234</sup>”.

Porém, é como o mesmo jurista pondera: não é possível utilizarmos essa consideração econômica dos fatos alcançados pela tributação, sob pena de violarmos a segurança jurídica, senão vejamos *in verbis*:

Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude **implicaria negar o Direito, afetando a segurança** que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade<sup>235</sup> (destacamos).

A segurança jurídica, tão necessária à estabilidade das relações humanas, como visto linhas acima, é um sobreprincípio que deve orientar todo o ordenamento jurídico.

<sup>232</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 88.

<sup>233</sup> *Idem, ibidem*, p. 89.

<sup>234</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p.232.

<sup>235</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

Por fim, vale aqui a lição de Alberto Xavier, para quem “a expressão ‘substância da pessoa jurídica’ não se encontra consagrada no Direito positivo brasileiro, nem é habitual em nossa jurisprudência<sup>236</sup>”

#### 4.1.1 A importação de institutos jurídicos

O professor Gabriel Dias Marques da Cruz nos faz as seguintes ponderações a respeito de institutos jurídicos alienígenas:

“Qualquer abordagem sobre teorias ou institutos estrangeiros demanda uma adequação cuidadosa ao âmbito do sistema jurídico nacional, sob pena de serem criadas incompatibilidades entre institutos, os quais funcionam de forma distinta em seus países de origem e, uma vez transplantados para outro sistema, perdem completamente sua eficácia ou a veem irremediavelmente comprometida<sup>237</sup>”.

Sendo assim, por ser objeto da presente monografia a análise do instituto do propósito negocial (*business purpose*), que tem origem no direito norteamericano, precisamos verificar as eventuais inadequações e apontar as possíveis soluções para não incorrer nos citados malogros.

Todos os sistemas que se baseiam no direito posto vivem um embate entre o mundo do ser e o mundo do dever-ser, entre o ôntico e o deôntico, isto é, “apresentam discrepâncias entre a formulação linguística das normas e o uso que delas se faz na prática<sup>238</sup>”, um problema de efetividade da norma.

Se determinado instituto é engendrado para um sistema jurídico específico, com regras, costumes e instituições próprios, e mesmo assim, haverá uma grande dificuldade em efetivá-lo, imagine-se a dificuldade que se encontrará para se transplantar para um sistema jurídico diverso.

Partindo dessa dificuldade de efetivação da norma do mundo ideal para mundo fenomênico, a tentativa de adoção de institutos que não são nativos esbarra em outro problema de igual ou superior gravidade, levantado pelo Mario G. Losano,

---

<sup>236</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 274-275.

<sup>237</sup> CRUZ, Gabriel Dias Marques da. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: lineamentos básicos e revisão crítica no direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 62.

<sup>238</sup> LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus**. Marcela Varejão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 544.

qual seja: “[...] a tendência a estudar problemas que tenham uma relevância prática (ou seja, econômica) leva o comparatista a privilegiar, sobretudo o cotejo entre institutos jurídicos dos Estados economicamente hegemônicos [...]”<sup>239</sup>.

À vista de tudo isso, abrimos este tópico para refletir sobre a (in)adequação da tentativa de importação da teoria do propósito negocial (*business purpose theory*) dos Estados Unidos para o Brasil.

Reflitamos.

A doutrina do propósito negocial, ou mercantil, (*business purpose*), consoante nos ensina Ricardo Lobo Torres<sup>240</sup>, é originária do direito anglo-saxão e desenvolveu-se, sobretudo nos Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália e Suécia.

A crítica que se faz a importação deste instituto diz respeito à inadequação constitucional que ele apresenta no Brasil. Diferentemente dos Estados Unidos<sup>241</sup>, aqui no Brasil vige o princípio constitucional da legalidade tributária estrita e da tipicidade cerrada no âmbito tributário, logo, o Fisco não pode desconsiderar um negócio jurídico praticado unicamente com o intuito de economizar tributo, atribuindo-lhe uma classificação que achar devida, sem a menor parametrização legal<sup>242</sup>.

Nos Estados Unidos, onde a doutrina do *business purpose* é mais forte, a sistemática de aplicação do instituto da exigência do propósito negocial tem um viés completamente diverso daquele que se quer adotar no Brasil, conforme nos esclarece Marco Aurélio Greco<sup>243</sup>, que esclarece que lá o instituto é “temperado por uma intervenção legislativa”.

---

<sup>239</sup> LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. Marcela Varejão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 545.

<sup>240</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 40-42.

<sup>241</sup> Dentre as muitas diferenças, pontua Mario G. Losano que há uma “característica fundamental do *Common Law*: a de ser um direito feito, sobretudo pelos juizes”. Cf. LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. Marcela Varejão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 333.

<sup>242</sup> FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. 2009. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário). Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/monografia/117.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2012, p. 15-16.

<sup>243</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 410.

Ricardo Lobo Torres, ainda nos lembra que, para além destas diferenças já apontadas, há, nos países supracitados, formas diversas de lidar com o problema da elisão fiscal:

O combate à elisão se fez através de normas antielisivas (*anti-avoidance rules*), que seguiram dois caminhos principais: normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), resultantes das decisões do Judiciário, sistema que prevalece nos Estados Unidos e na Inglaterra; normas legais anti-elisivas (*statutory anti-avoidance rules; General antiavoidance rules - GAAR*), aprovadas pelo Parlamento, adotado no Canadá, Austrália e Suécia<sup>244</sup>.

Assim sendo, percebe-se que a importação de um instituto como o do propósito negocial sem o devido cuidado pode acarretar, ao invés de soluções, maiores problemas.

São muitas as dificuldades a serem superadas. Citam-se, com Rodolfo Sacco<sup>245</sup>, algumas: a) sistemas jurídicos opostos (no Brasil o *civil law*, de origem romano-germânica, e nos EUA, o *common law*, um direito consuetudinário); b) o problema da traduzibilidade<sup>246</sup> dos termos jurídicos; c) os dados extralingüísticos; d) as noções superabstratas etc.

#### 4.1.2 Interpretação econômica

A interpretação econômica, ou consideração econômica<sup>247</sup>, ou interpretação funcional (em função do resultado)<sup>248</sup>, ou ainda jurisprudência dos interesses (*interessenjurisprudenz*)<sup>249</sup>, não considera o formato legal usado em atos ou negócios jurídicos regulamentados pela lei tributária, mas visa, através do método

<sup>244</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 40-42.

<sup>245</sup> SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. Vera Jacob de Fradera (trad.). São Paulo: RT, 2001, *passim*.

<sup>246</sup> Para Rodolfo Sacco, este é o maior dos problemas da comparação entre sistemas jurídicos.

<sup>247</sup> Conforme assevera Johnson Barbosa Nogueira “[...] consideração econômica é [...] uma denominação sinônima de interpretação econômica<sup>247</sup>” Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 11.

<sup>248</sup> NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 8.

<sup>249</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. In: **Direito Tributário: Tributação Empresarial**. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 289-290.

da interpretação teleológica ou finalística, sua acepção e conteúdo econômico, para além do direito tributário<sup>250</sup>, implicando, todavia, em emprego de analogia<sup>251</sup>.

Antes, porém, de mergulharmos no tema, faz-se oportuna a citação de Paulo de Barros Carvalho a respeito da adequada interpretação que se deve buscar:

[...] muito maior a necessidade de se tomar em consideração **o sentido que o próprio ordenamento jurídico confere** a determinados termos, pois, ao definir, o direito positivo prescreve as notas que delimitam o significado do termo no discurso do ordenamento. Isto é o que vem acontecendo com os conceitos de “ato elisivo”, “elisão fiscal”, “planejamento tributário”, “negócio jurídico simulado”, “negócio jurídico válido e perfeito” entre tantos outros que cercam a matéria atinente à livre iniciativa e à autonomia privada no direito tributário<sup>252</sup> (grifamos).

Dessa forma, sigamos o conselho do professor Paulo de Barros Carvalho para buscar “o sentido que o próprio ordenamento jurídico confere” aos citados conceitos.

O método de interpretação econômica nasceu em 1919, na Alemanha, no *Reichsabgabenordnung*<sup>253</sup> (RAO), por influência de Enno Becker<sup>254</sup>, “havendo impregnado profundamente, como não poderia deixar de ser, a doutrina germânica, e todos os tributaristas que, de uma forma ou de outra, se submetem à sua influência<sup>255</sup>”.

Ressalvadas algumas vozes dissonantes<sup>256</sup>, a maior parte da doutrina brasileira<sup>257</sup> entende que os institutos, conceitos e formas do direito privado quando transpostos para o direito tributário não poderão guardar o mesmo alcance dada as peculiaridades do direito tributário, baseado no Estatuto do Contribuinte<sup>258</sup>.

<sup>250</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 249-250.

<sup>251</sup> *Idem, ibidem*, p. 290.

<sup>252</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Livre iniciativa no Direito Tributário: Análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional *In: Revista de Estudos Tributários*. v. 13, n. 74, jul-ago/2010, Porto Alegre: IOB/IET, 2010, p.80.

<sup>253</sup> Ordenação Tributária do Império [Alemão].

<sup>254</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 301.

<sup>255</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A elisão tributária e interpretação econômica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 14, n. 67, março-abril de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 8.

<sup>256</sup> Nesta linha encontram-se, por exemplo, Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Sousa e Gerd Willi Rothmann.

<sup>257</sup> São adeptos dessa corrente doutrinária, a título meramente exemplificativo: Luciano Amaro, Johnson Barbosa Nogueira, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alfredo Augusto Becker, Gilberto de Ulhoa Canto, Francisco Bilac Pinto etc

<sup>258</sup> Estatuto do Contribuinte é o “conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante, [...] tanto garantista dos direitos dos contribuintes quanto limitativa do poder de tributar.” Cf. ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance. *In: Revista Eletrônica de Direito*

Segundo Hugo de Brito Machado, para os defensores da interpretação econômica “na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma<sup>259</sup>”.

Marco Aurélio Greco aduz contraditoriamente ao que defende ao longo de sua obra, que “os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico<sup>260</sup>”. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera de forma bastante oportuna alguns esclarecimentos:

"Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, **uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico**; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro<sup>261</sup> (grifamos).

Ainda que se defenda que a desnecessidade do propósito comercial à luz do princípio da livre iniciativa traria uma enorme perda de recursos e dificuldades de arrecadação ao Estado, o ganho democrático concernente ao fortalecimento do respeito à Constituição seria imensurável, conforme pontua Konrad Hesse, ao lecionar sobre a importância do respeito às normas constitucionais, senão vejamos em suas próprias palavras:

Todos os interesses momentâneos — ainda quando realizados — não logram compensar o incalculável ganho resultante do comprovado respeito à Constituição, **sobretudo naquelas situações em que a sua observância revela-se incômoda**. Como anotado por Walter Burckhardt, aquilo que é identificado como vontade da Constituição “deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático<sup>262</sup>”.

---

**Administrativo Econômico.** Nº 12, nov./dez./jan. 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2012.

<sup>259</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p.232.

<sup>260</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed, São Paulo: Dialética, 2011, p. 207.

<sup>261</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Abuso da Interpretação Econômica do "Fato Gerador" - Direito e sua Autonomia - O Paradoxo da Interdisciplinaridade. *In: Revisitando a teoria do fato jurídico: homenagem a Marcos Bernardes de Mello*. Fredie Didier Jr. e Marcos Ehrhardt. Jr. (coords.). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 488.

<sup>262</sup> HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Gilmar Ferreira Mendes (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p 22.

Desta maneira, se impõe ao Estado o respeito ao princípio fundamental da livre iniciativa, ainda que este respeito importe em redução da sua, já enfatuada, arrecadação. Até mesmo na Alemanha, primeira nação a aplicar as teorias da interpretação econômica por influência de Enno Becker, como se disse, após a reformulação do Código Tributário em 1977, não mais se adotou tal interpretação<sup>263</sup>.

#### 4.2 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

Consoante assevera Luís Eduardo Schoueri, “se a intervenção tributária for efetuada no sentido de criar óbices a uma atividade empresarial, então a norma tributária indutora que assim atuar deverá ter sua constitucionalidade questionada”<sup>264</sup>. Investiguemos então a constitucionalidade da chamada norma geral antielisiva, já que a mesma quer impor à atividade empresarial um grande óbice, a saber, a exigência de propósito negocial nos planejamentos tributários.

Marcus Abraham nos lembra de forma bastante oportuna que o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que originou a Lei Complementar nº 104/2001, tinha na sua Mensagem nº 1.459/1999, a seguinte justificativa:

A inclusão do parágrafo único do art. 116, do CTN, faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito<sup>265</sup>.

Este seria o “espírito da lei”. Mas, vejamos se a *mens legis* da referida norma estaria de acordo com a CF/88.

<sup>263</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: Direito Tributário: Tributação Empresarial*. Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303.

<sup>264</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário e Ordem Econômica. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Heleno Taveira Tôres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 557.

<sup>265</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 192*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 80.

Conforme defende Ives Gandra da Silva Martins, a norma geral antielisiva brasileira é manifestamente inconstitucional<sup>266</sup>. Para o citado tributarista a referida norma cria o princípio do palpite fiscal<sup>267</sup>.

Discorrendo sobre sua experiência prática junto à Assembléia Constituinte de 1988, afirma Gandra que "o interessante é que a linha mestra de todo o sistema residia no fato de que a norma Tributária não poderia comportar interpretações flexíveis, elásticas ou extensíveis<sup>268</sup>". E prossegue o vetusto parecerista para arrematar do seguinte modo:

A gravidade da norma é que, por sua fantástica elasticidade e extensibilidade injusta, acaba por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência do tributo. Não mais ao legislador, não mais aos tribunais, cabe estabelecer e explicitar o conteúdo da norma. Ao agente fiscal, ou seja, ao servidor subalterno da Administração Fazendária é que caberá declarar se a lei pode - ou não - ser aplicada na hipótese fiscalizada<sup>269</sup>.

A inserção do parágrafo único do art. 116, do CTN, para o referido jurista é uma excrescência, uma vez que "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<sup>270</sup>".

Para Leandro Paulsen, a melhor interpretação da norma geral antielisiva é entendê-la como vedatória da simulação fiscal<sup>271</sup>; segundo este autor, tal interpretação soaria mais consentânea com a própria ordem constitucional vigente. Diante das hipóteses legais de simulação disciplinadas nos três incisos do art. 167, parágrafo 1º, do Código Civil<sup>272</sup>, concluir-se-ia, então, que o alcance da norma geral antielisão seria apenas e tão somente as situações enquadráveis nos referidos

---

<sup>266</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer] In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 119**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134.

<sup>267</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>268</sup> *Idem, ibidem*, p. 121.

<sup>269</sup> *Idem, ibidem*, p. 126.

<sup>270</sup> *Idem, ibidem*, p. 127-128.

<sup>271</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 896.

<sup>272</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

incisos<sup>273</sup>. Estes incisos não trariam um rol exemplificativo, mas taxativo, parâmetros objetivos para desconsideração dos atos ou negócios realizados com o fito de simular.

À mercê dessas ponderações, vale aqui uma admoestação consentânea com o espírito da Constituição Cidadã: é que o Fisco não poderia declarar *ex officio* a suposta simulação, devendo aguardar uma decisão transitada em julgado em que o Poder Judiciário declarasse a invalidade do ato praticado pelo particular<sup>274</sup>. Destarte, não poderia a Fazenda Pública, por lançamento ou por auto de infração, declarar a nulidade de atos ou negócios supostamente simulados. Não poderia o Fisco atropelar o Estado Democrático de Direito e se apoderar das competências conferidas ao Poder Judiciário pela Constituição Federal.

Não deveria o Fisco, quando da suspeita de algum ato ou negócio simulado, “fazer justiça pelas próprias mãos”. Pelo contrário, deveria reputar o ato ou negócio como lícito e proceder normalmente o lançamento até que o Poder Judiciário declarasse a simulação. Só depois de prolatada uma decisão judicial procedente em favor do Fisco é que poderia a Fazenda Pública alterar o lançamento.

Além do mais, ressalte-se que não flui o prazo decadencial do Fisco, isto é, a Fazenda Pública nem mesmo poderia alegar que esta necessidade de fazê-la recorrer ao Judiciário – para obter uma declaração de invalidade e/ou ineficácia do ato ou negócio simulado – limitaria o alcance da norma geral antielisiva, dado à demora da prestação jurisdicional, uma vez que o prazo decadencial do seu direito de lançar, revisar o lançamento, lavrar o auto de infração e de homologar o pagamento não flui<sup>275</sup>. Tal constatação se extrai dos artigos 149, VII<sup>276</sup> e 150, § 4<sup>277</sup>, do CTN.

Assevere-se, igualmente, a nítida incompetência da lei complementar para conceituar simulação.

---

<sup>273</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 515.

<sup>274</sup> *Idem, ibidem, loc. cit.*

<sup>275</sup> *Idem, ibidem, p. 516.*

<sup>276</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

<sup>277</sup> Art. 150. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A simulação, consoante art. 167, do CC/02, anteriormente visto, se declarada pelo Poder Judiciário (art. 168, parágrafo único, do CC/02<sup>278</sup>), em observância ao devido processo legal, com todas as garantias atinentes ao contraditório e à ampla defesa, deverá ser considerada como um ato nulo.

A norma geral antielisiva, em contrapartida, conferiu poderes às autoridades fiscais para desconsiderar atos ou negócios supostamente dissimulados.

Sucedo que esta conferência de poderes às autoridades fiscais vai de encontro à competência constitucionalmente atribuída à Lei Complementar para a introdução de normas gerais no ordenamento jurídico. Roque Antonio Carrazza expõe, nesta senda, que não poderia uma lei complementar “criar uma forma fiscal de declarar-se a simulação<sup>279</sup>”.

Existem diversas limitações ao poder de atuação da autoridade fiscal. A Administração tributária tem o poder de fiscalizar, mas este poder “encontra limite no direito de exercer atividade sob o regime da livre iniciativa<sup>280</sup>”. Sobre estes fundamentos é que se construiu todo o sistema tributário nacional, isto é, sobre um conjunto de normas de cunho garantista dos direitos do contribuinte e limitativo do poder de tributar. É o que se convencionou chamar de Estatuto do Contribuinte<sup>281</sup>.

A Fazenda Pública deve observar não só a legislação vigente, mas todos os princípios que norteiam o sistema tributário nacional, sobretudo, a maneira pela qual se deverá interpretar todos estes dispositivos principiológicos e normativos.

Verifica-se, com isso, que se deve interpretar o direito tributário tendo sempre em vista o princípio da livre iniciativa e da segurança jurídica acima de quaisquer normas infraconstitucionais. Neste sentido, estamos com Pontes de Miranda, que afirmava que quando a Constituição Federal for de natureza rígida, “a

---

<sup>278</sup> Art. 168. Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

<sup>279</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 517.

<sup>280</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 783.

<sup>281</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *In: Revista Diálogo Jurídico*. Vol. 1, nº 3, junho. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, 2001, p. 2. Disponível em: [http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf). Acesso em: 28 ago 2012.

liberdade é delimitada pelas regras constitucionais, e onde as leis ordinárias as violam é a regra jurídica constitucional o limite, e não o que essas leis tentam”<sup>282</sup>.

A pretensa norma geral antielisiva, como é cediço, não está regulamentada de forma devida e, portanto, não tem como ser aplicada.

Mesmo se todos os argumentos ventilados aqui malograssessem, ainda assim, a norma geral antielisiva, inserida pela lei complementar 104/2001, careceria de uma lei ordinária regulamentadora.

O parágrafo único, *in fine*, do art. 116, do CTN, condicionou a eficácia da norma ali contida à edição de uma lei ordinária regulamentadora dos procedimentos a serem adotados pelo Fisco.

Vale pontuar que tramita no Congresso Nacional um projeto de lei<sup>283</sup> com esta finalidade (estabelecer procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários), todavia, enquanto for apenas um projeto de lei as autoridades fazendárias não poderão efetuar descon siderações de supostos atos ou negócios jurídicos simulados.

Mas não é só isso. O dispositivo em análise não trouxe qualquer novidade ao sistema tributário nacional. É o que ensina, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho: “No particular, sob o ponto de vista material, o novel parágrafo não inovou a ordem jurídica, apenas explicitou o que já se sabia, ou seja, o étimo simulação comporta duas modalidades: a absoluta e a relativa<sup>284</sup>”.

#### 4.2.1 Tentativa de regulamentação - MP 66/2002

Conforme previa o parágrafo único do art. 116, do CTN, à lei ordinária caberia disciplinar os procedimentos para se efetivar a descon sideração dos atos ou negócios dissimulados, assim, em 2002 foi editada a Medida Provisória 66, com

---

<sup>282</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1969**: com a Emenda n. 1 de 1969. Tomo. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 647.

<sup>283</sup> PROJETO DE LEI nº 536/2007 (apensado ao PL 133/2007).

<sup>284</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 175.

artigos 13 ao 19 tratando especificamente sobre procedimentos relativos à norma geral antielisão<sup>285</sup>.

<sup>285</sup> 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 § 1, 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.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Todavia, a MP 66/2002 não foi convertida em Lei, motivo pelo qual a maior parte da doutrina passou a entender que a norma geral antielisiva não poderia ser aplicada.

Contudo há vozes dissonantes, como a de Marcus Abraham, que alega que o Decreto nº 70.235/1972<sup>286</sup>, que disciplina o procedimento para lavratura de autos de infração, combinado com o art. 142<sup>287</sup>, 148<sup>288</sup> e 149, VII<sup>289</sup>, do CTN, superam a falta de procedimento causada pela rejeição da MP 66/2002<sup>290</sup>.

#### 4.2.2 Requalificação da operação e analogia

Outro ponto polêmico é o uso da analogia pelo Fisco quando da requalificação dos atos ou negócios desconsiderados, tendo como consequência a exigência de tributo não previsto em lei, o que é expressamente proibido pelo CTN, art. 108, § 1º<sup>291</sup>.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, oportunamente, observa a respeito da norma geral antielisiva que:

Por este dispositivo do CTN a autoridade fiscal estaria autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que,

---

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário. (grifamos)

<sup>286</sup> Dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

<sup>287</sup> CTN. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>288</sup> CTN. Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>289</sup> CTN. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

<sup>290</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no Direito brasileiro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 82.

<sup>291</sup> CTN. Art. 108. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto<sup>292</sup>.

Conforme pontua Hugo de Brito Machado, a maior parte da doutrina entende que “a lei que define as hipóteses de incidência tributária, não admite integração analógica<sup>293</sup>”.

Atente-se que a utilização da analogia poderá vir disfarçada, como adverte, Ricardo Lobo Torres:

O exagero na investigação do abuso de forma jurídica e na declaração de ilicitude do elisão [sic] **podem mascarar igualmente o raciocínio analógico**. Até mesmo a interpretação teleológica e a pesquisa do conteúdo econômico dos fatos **podem escamotear o emprego da analogia [...]**<sup>294</sup> (grifos nossos).

Com efeito, o particular não pode ter seu negócio jurídico requalificado pelas autoridades fiscais, com a exigência de tributo não previsto em lei, sob pena de estar diante de uso ilegal da analogia. Vale asseverar ainda, com Luciano Amaro, que não há violação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva quando se veda a tributação por analogia<sup>295</sup>.

Em lado diametralmente oposto, traz-se à baila, as lições da Regina Helena Costa, que pensa ser “cabível o emprego de analogia no campo tributário, desde que tal não afete o próprio aperfeiçoamento das obrigações tributárias, nem se revele prejudicial ao contribuinte<sup>296</sup>”. Não se pode olvidar, nesse passo, que a *interpretatio analogica* é um vetusto método hermenêutico usado desde o século XVI, difundido pelo jurista holandês Joachim Hopper<sup>297</sup>.

Contudo, por ser a lei tributária interpretada restritivamente, Ives Gandra da Silva Martins nos ensina que a lei deve ter todos os aspectos do tributo “não sendo

<sup>292</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Elisão Tributária e Interpretação Econômica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 14, n. 67, março-abril de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 8.

<sup>293</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 225.

<sup>294</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 67.

<sup>295</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 251.

<sup>296</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 166.

<sup>297</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e Integração das Normas Tributárias: reflexões críticas. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 119.

facultado – para efeitos de elevação da carga tributária – a utilização de interpretações convenientes, extensivas, analógicas, integrativas ou oportunas<sup>298</sup>”.

O direito tributário é pautado sob a legalidade estrita e o planejamento tributário acontecerá exatamente por conta da existência de brechas na legislação. É o que já afirmava Aliomar Baleeiro:

As leis tributárias, em geral, têm lacunas ou *loopholes*, como as designam os americanos. Por elas, passam incólumes vários contribuintes, havendo até especialistas na arte de orientá-los no aproveitamento desses pontos fracos do Direito positivo<sup>299</sup>.

O ordenamento jurídico-tributário brasileiro é repleto de lacunas, uma vez que está em constante transformação. As normas tentam sem muito sucesso acompanhar as evoluções sociais.

Todavia, a sociedade é muito mais dinâmica do que a produção legislativa, e assim o particular tem a possibilidade de se valer desses contumazes espaços livres de tributação. Cristiano Frederico Ruschmann faz interessante esclarecimento sobre o tema:

A elisão fiscal também é comumente conhecida como “economia fiscal lícita” ou “planejamento tributário”. Ela se opera por meio: [...] da utilização de **brechas, lacunas ou imperfeições** existentes na própria legislação tributária que, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, **permitem que o sujeito passivo faça uso de determinadas estruturas jurídicas na condução de seus negócios, sem acarretar o surgimento da obrigação tributária** (elisão resultante de lacunas da lei)<sup>300</sup>.

Diante desse contexto, cabe ao Estado-Legislador tentar sempre aperfeiçoar o ordenamento jurídico a fim de evitar essas brechas, essas lacunas, para evitar a utilização indevida da analogia.

Em outra quadra, há quem entenda, como Heleno Taveira Tôrres, não ser possível a existência de lacunas “no âmbito de incidência dos tipos tributários impositivos<sup>301</sup>”. Ou as normas alcançam os fatos e os juridiciza ou não o alcançam.

<sup>298</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Econômico e Empresarial**. Belém, CEJUP, 1986, p. 99.

<sup>299</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 16 ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 198/199.

<sup>300</sup> RUSCHMANN, Cristiano Frederico. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250.

<sup>301</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Interpretação e Integração das Normas Tributárias: reflexões críticas*. In: **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 123.

#### 4.2.3 A (des)necessidade sistêmica do propósito negocial

Conforme se observou, entende-se por norma geral antielisiva a Lei Complementar nº 104/2001, que trouxe o parágrafo único ao art. 116, do CTN:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária<sup>302</sup>.

Esta norma procurou defender o Fisco da “esperteza” do contribuinte. Tal “esperteza”, contudo, não pode ser generalizada, pois, normalmente, a citada “esperteza” nada mais é que um direito constitucionalmente garantido aos contribuintes<sup>303</sup>.

Note-se que não pode a Fazenda Pública negar ao contribuinte o direito de se esquivar de situações em que ocorram incidências fiscais, ou seja, não pode negar aos contribuintes o direito de fazer planejamento tributário, uma vez que isto violaria o princípio da livre iniciativa.

Assim, discute-se sobre a possível (in)constitucionalidade do dispositivo. Roque Antonio Carraza, por exemplo, leciona que o novel parágrafo não é inconstitucional, mas poderá sê-lo acaso o Fisco interprete tal dispositivo como um trunfo, um plano alternativo, para punir os contribuintes sempre que achar oportuno, desconsiderando atos ou negócios jurídicos feitos em observância à lei, sob o argumento de esquiva ilícita à tributação<sup>304</sup>.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho não há possibilidade da existência de uma norma geral antielisiva no Brasil, haja vista a imperatividade contida nos princípios legalidade, tipicidade e vedação à analogia no direito tributário<sup>305</sup>.

Nos dias atuais, após dez anos da entrada em vigor da chamada norma geral antielisiva, Marcus Abraham comenta a respeito da efetividade da citada norma, que os estudiosos continuam no impasse sobre a utilidade da norma, afirmando ser a doutrina majoritária, no sentido da inaplicabilidade devido à

---

<sup>302</sup> Art. 116, parágrafo único, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

<sup>303</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 513.

<sup>304</sup> *Idem, ibidem*, p. 514.

<sup>305</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 595.

desregulamentação e devido à insegurança jurídica por falta de objetividade do dispositivo<sup>306</sup>.

Destaca-se, no texto de Marcus Abraham, as duas motivações por ele reputadas como causadoras da inaplicabilidade da norma antielisiva no Brasil, a saber, a falta de regulamentação do dispositivo e a insegurança jurídica decorrente do elevado subjetivismo.

É patente, para Hugo de Brito Machado, as inconstitucionalidades da norma geral antielisão, seja pela violação ao princípio da legalidade do art. 150, inciso I, da CF/88, seja pela grande insegurança jurídica que ela traz, seja, ainda pela violação ao art. 60, §4º, IV, da Carta Magna<sup>307</sup>. Hugo de Brito Machado sustenta, ainda, que a norma geral antielisiva, se interpretada dentro dos limites da legalidade, de forma constitucional, será uma norma inútil, “porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por considerar que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude [...]”<sup>308</sup>.

Ainda que se superassem as inconstitucionalidades encontradas na norma introduzida pela LC 104/01, para entendê-la como mera diretriz hermenêutica, perceberíamos a sua completa inutilidade, tendo em vista a expressa proibição à analogia; e que não se alegue, como quer Marco Aurélio Greco, haver capacidade contributiva e busca de isonomia, uma vez que tais princípios não se prestam a criar obrigações tributárias<sup>309</sup>.

A tentativa de profligar a liberdade de planejar os atos e negócios jurídicos e economizar tributos falhou. A norma geral antielisiva, como diz Sacha Calmon Navarro Coelho, “é incompatível com o nosso sistema jurídico em todos os seus aspectos”<sup>310</sup>. Vê-se, pois, em última análise, a total desnecessidade da exigência de propósito comercial nos planejamentos tributários.

---

<sup>306</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Comercial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 192*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.

<sup>307</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 358-359.

<sup>308</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Falta de Propósito Comercial como Fundamento para Exigência de Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 49.

<sup>309</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 360.

<sup>310</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 207.

## 5 CONCLUSÃO

Verificamos que planejamento tributário é a organização dos atos ou negócios jurídicos de forma lícita, com o intuito de economizar tributos e que tal atividade é assegurada pela CF/88; é o exercício constitucional do princípio da livre iniciativa, mas deve ser realizado em conformidade com o ordenamento jurídico, antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária. Difere de elisão fiscal por detalhe tênue, na medida em que esta representa o efeito do planejamento.

Analisamos as figuras do abuso de direito e do abuso de forma, da simulação e dissimulação, e da fraude à lei, para concluir que os argumentos levantados com fundamento nestes institutos não prosperam na tentativa de limitar ou proibir a prática do planejamento tributário.

Constatamos que o princípio da livre iniciativa vai muito além das fronteiras do direito empresarial e do direito econômico, para servir de supedâneo, por exemplo, às limitações ao poder de tributar, especificamente no caso em tela, à exigência de propósito comercial nos planejamentos tributários. Passando por uma análise constitucional da matéria, verificamos também que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, assim como o princípio da solidariedade não servem como fundamentos para aplicação da norma geral antielisiva. Nesse mesmo contexto, averiguamos que o princípio da segurança jurídica é que deverá nortear toda a legislação em defesa da estabilidade das relações humanas, sobretudo as relações econômicas.

Com base nesses esclarecimentos conceituamos propósito comercial e demonstramos as dificuldades da importação de institutos jurídicos alienígenas, como o da teoria do *business purpose* do direito de tradição *common law*. Concluimos que não cabe interpretação econômica no direito tributário brasileiro e que padece de inconstitucionalidades a norma geral antielisiva introduzida pela LC 104/2001, sobretudo pela inobservância da legalidade estrita, protetora das liberdades individuais contra o arbítrio estatal.

Do exposto, concluímos pela desnecessidade do propósito comercial nos planejamentos tributários uma vez que tal exigência violaria as diversas liberdades asseguradas pelo princípio da livre iniciativa.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 192*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79-93.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 77

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Planejamento Tributário no Brasil. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 22*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73-76.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *In: Revista Diálogo Jurídico*. Vol. I, nº 3, junho. Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, 2001, p. 2. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf)>. Acesso em: 28 ago 2012.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 16 ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Vol 7. São Paulo: Saraiva, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 5 ed., rev. e atual. São Paulo: RT, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Marco Aurélio Nogueira (trad.) São Paulo: Brasiliense, 2005.

BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, Daniela Lima de Andrade. A Tributação como Mecanismo para Efetivação dos Objetivos Traçados pela Constituição Federal de 1988. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p 77-96.

BOTELHO, Louise Lira Roedel; CUNHA, Cristiano Castro de Almeida; MACEDO, Marcelo. **O Método da Revisão Integrativa nos Estudos Organizacionais**.

Disponível em:

<<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/gestaoesociedade/article/viewFile/1220/906>>. Acesso em: 30 set. 2012.

BRASIL. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 09 abr. 2012.

CARRAZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil Brasileiro: a possível descon sideração de formas jurídicas pelos magistrados através da utilização das novas cláusulas gerais. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 13, n. 64, setembro-outubro de 2005. São Paulo: RT, 2005, p. 167-193.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Livre iniciativa no Direito Tributário: análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional. *In: Revista de Estudos Tributários*. V. 13, n. 74, jul-ago/2010, Porto Alegre: IOB/IET, 2010.

\_\_\_\_\_. O Abuso da Interpretação Econômica do "Fato Gerador" - Direito e sua Autonomia - O Paradoxo da Interdisciplinaridade. *In: Revisitando a teoria do fato jurídico*: homenagem a Marcos Bernardes de Mello. Fredie Didier Jr. e Marcos Ehrhardt. Jr. (coords.). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 475-488.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRUZ, Gabriel Dias Marques da. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: lineamentos básicos e revisão crítica no direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: uma nova proposta. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. vol. 2. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2010, p. 51-70.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2011.

DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. O Tempo da Expansão do Possível: solidariedade dirigente sobre a reserva orçamentária. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p 317-372.

JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Interpretação e Relação de Conceitos, Institutos e Forma do Direito Privado com Normas do Direito Tributário**. Dissertação [Mestrado em Direito]. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 122. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16122009-141058/pt-br.php>>. Acesso em: 25 set. 2012.

JORDÃO, Eduardo Ferreira. Abuso de Direito. *In: MAZZEI, Rodrigo (coord.)*. **Coleção Temas de Direito Civil em Homenagem a Teixeira de Freitas**. Vol. I. Salvador: Juspodivm, 2006.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB**. Vol 1, 10 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004

FULGINITI, Bruno Capelli. **A Ausência de Propósito Negocial como Fundamento para a Imposição Tributária**. 2009. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário). Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/monografia/117.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa do Brasil. Tributação e o Direito à Liberdade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. Ano 18, abril-junho 2010, n. 71. São Paulo: RT, 2010, p. 203-227.

GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. A Inclusão de Tributos na Base de Cálculo de Outros Tributos: limites constitucionais à tributação. *In: Teses da Faculdade Baiana de Direito*. Vol. 2. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2010, p. 99-117.

GOMES, Orlando. **Direito Econômico**: e outros ensaios. Salvador: Distribuidora de Livros Salvador Ltda, 1975.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação / Aplicação do Direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev.e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed., São Paulo: Dialética, 2011.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Gilmar Ferreira Mendes (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Instituto Antônio Houaiss. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2007.

LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. Marcela Varejão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007.

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

\_\_\_\_\_. A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 48-53.

MAIDA, Fernando. **A Elisão Fiscal à Luz dos Direitos Brasileiro e Comparado**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2929>>. Acesso em: 09 abr. 2012.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. [Parecer]. *In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 119*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120-134.

\_\_\_\_\_. **Direito Econômico e Empresarial**. Belém, CEJUP, 1986.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. 4. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor - Distribuidora Livraria Boffoni, 1947.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. Tomo I, 4 ed. São Paulo: RT, 1983.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. Tomo III, 4 ed. São Paulo: RT, 1983.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão, e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA FILHO, João Glicério de. Conteúdo Jurídico do Princípio Constitucional da Liberdade de Iniciativa Econômica. *In*: **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Vol. 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p 195-208.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PASSOS, J. J. Calmon de. Direito à Solidariedade. *In*: **Direitos Constitucionalizados**. Adroaldo Leão e Rodolfo Pamplona (coords.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 231-238.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e Desenvolvimento. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coords.). **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 17, 2003, p. 117-133.

RODOVALHO, Thiago. **Abuso de Direito e Direitos Subjetivos**. São Paulo: RT, 2011.

RUSCHMANN, Cristiano Frederico. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SACCO, Rodolfo. **Introdução ao Direito Comparado**. Véra Jacob de Fradera (trad.). São Paulo: RT, 2001.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As Normas Anti-Elisão e o Planejamento Tributário. *In*: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 14, n. 68, maio-junho de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 7-21.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário e Ordem Econômica. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 535-558.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Elisão Tributária e a Interpretação Econômica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 14, n. 67, março-abril de 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 7-17.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: LTr, 2001.

TAKOI, Sérgio Massuru. Breves Comentários ao Princípio Constitucional da Solidariedade. *In: Revista de Direito Constitucional e Internacional*: cadernos de direito constitucional e ciência política. Ano 17, janeiro-março 2009, 66. Maria Garcia (coord.) Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: RT, 2009, p. 295.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 429.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: teoria geral e direito societário. Vol I. São Paulo: Atlas, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Seminário sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva**: a experiência brasileira no tratamento dos planejamentos tributários abusivos e na regulamentação do parágrafo único do art. 116, do CTN: MP nº 66/2002. [SSRNGA - Heleno Taveira Torres - - parte 1 de 3.mov]. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=7dHiASDwEGA>>. Acesso em: 22 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Interpretação e Integração das Normas Tributárias: reflexões críticas. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 111-148.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *In: Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

\_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: fusão, cisão e incorporação.** 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e Planejamento Tributário. *In: **Direito Tributário: tributação empresarial.*** Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurelio Zilveti (coords.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 285-325.