

DIREITO

V.8 • N.2 • 2020 - Fluxo Contínuo

ISSN Digital: 2316-381X

ISSN Impresso: 2316-3321

DOI: 10.17564/2316-381X.2020v8n2p206-226



ELISÃO TRIBUTÁRIA E AS NORMAS ANTIELISIVAS: POSSIBILIDADES E LIMITES NORMATIVOS

TAX ELISION AND ANTIELISIVE STANDARDS:
NORMATIVE POSSIBILITIES AND LIMITS

ELUSIÓN FISCAL Y NORMAS ANTIELISIVAS:
POSIBILIDADES Y LÍMITES NORMATIVOS

Heior Romero Marques¹
Giuseppe Favieri²

RESUMO

Mediante revisão bibliográfica o presente estudo visa analisar a questão da elisão tributária e as normas antielisivas. O Estado brasileiro pressionado pelo seu tamanho e obrigações constitucionais, necessita, cada vez mais, de recurso financeiro e novas fontes de financiamento. Nesta seara, tem dotado o seu aparelho arrecadatário com diretrizes que buscam aumentar continuamente sua arrecadação fiscal. De outro turno, há os contribuintes, que pressionados pela alta carga tributária, buscam na legítima redução de tributos, uma forma de manterem-se competitivos e protegerem seu patrimônio. Essa economia perseguida/obtida pelo contribuinte é conhecida no meio acadêmico e administrativo como planejamento tributário ou elisão fiscal. Nesse embate de interesse, saltam aos olhos os esforços empreendidos pelos fiscos em combaterem essa economia fiscal (elisão) e, por conseguinte, a diminuição de arrecadação. Para tanto, utilizam-se das normas antielisivas preventivas e repressivas. Se não há nenhum óbice em relação às normas antielisivas preventivas, eis que obedecem a princípios constitucionais tributários, a mesma sorte não acompanha as normas antielisivas repressivas. Tem-se que o Estado, ao dispor das normas repressivas, avoca para si um poder extremo na interpretação e qualificação da linguagem jurídica produzida pelo contribuinte, utilizando-se de atos administrativos e técnicas jurídicas descaçadas da lei e dos princípios constitucionais afeitos ao tema. Como consequência há um corolário de ilegalidades, sobretudo, a introdução de uma nova e incompetente incidência tributária gravosa ao contribuinte, o que é vedado por lei.

PALAVRAS-CHAVE

Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Princípio da Legalidade. Evasão Fiscal. Elusão Fiscal.

ABSTRACT

The Brazilian State, overwhelmed by its own size and constitutional obligations, demands, to an increasing extent, financial resources and new funding sources. Bearing this in mind, its voracious revenue collection apparatus has been relying on guidelines whose ultimate purpose is to expand, in a progressive and continual manner, its tax collection levels. On the other hand, taxpayers find themselves in a state of growing pressure exerted by a massive tax burden, and, thus, make all possible efforts to ensure that, by means of a legitimate tax reduction, their competitiveness is maintained and their estate is protected. This relentlessly pursued saving by taxpayers is known in the academic and administrative circles as tax planning or tax avoidance. In this clash of interests, the efforts engendered by tax authorities to combat this form of tax saving and the consequent tax collection decrease which it would implicate, are evident. To reach this purpose, preventive and repressive anti-tax-avoidance norms have been employed. However, while there is no hindrance in what regards the preventive anti-tax-avoidance norms, the same cannot be said of the repressive anti-tax-avoidance ones. It is believed that the State, when deploying repressive norms, endows itself with extreme powers in the interpretation and qualification of the legal language produced by the taxpayer, resorting to both administrative acts and judicial techniques not compliant with the law and constitutional principles which are inherent to the theme. What results from such state of affairs is a corollary of illegalities, namely the introduction of a new and incompetent tax incidence that would be onerous to the taxpayer, which is prohibited by law. The purpose of this study was to draw a parallel between the possibilities and limits of tax avoidance and anti-tax-avoidance norms. The positive laws and the local doctrine served as basis to identify as well as confirm the flagrant unconstitutionality ingrained in the repressive anti-tax-avoidance norms.

KEYWORDS

Tax Planning. Tax Avoidance. Lawfulness Principle. Tax Evasion. Tax Avoidance. Tax Avoidance Norms.

RESUMEN

A través de una revisión bibliográfica, este estudio tiene como objetivo analizar el tema de la evasión fiscal y las normas antielusivas. El Estado brasileño, bajo presión debido a su tamaño y obligaciones

constitucionales, necesita, cada vez más, recursos financieros y nuevas fuentes de financiamiento. En este campo, ha dotado a su dispositivo de recaudación de pautas que buscan aumentar continuamente su recaudación de impuestos. Por otro lado, hay contribuyentes que, presionados por la alta carga impositiva, buscan reducciones fiscales legítimas, una forma de seguir siendo competitivos y proteger sus activos. Esta economía perseguida/obtenida por el contribuyente se conoce en el entorno académico y administrativo como planificación o evasión fiscales. En este choque de intereses, los esfuerzos realizados por las autoridades fiscales para combatir esta economía fiscal (elusión) y, en consecuencia, la disminución de la recaudación de impuestos es sorprendente. Para eso, utilizan las reglas preventivas y represivas contra la evitación. Si no hay obstáculo en relación con las reglas preventivas contra la evasión, ya que obedecen los principios fiscales constitucionales, el mismo destino no sigue las normas represivas contra la evasión. El Estado, con las normas represivas, tiene un poder extremo en la interpretación y calificación del lenguaje legal producido por el contribuyente, utilizando actos administrativos y técnicas legales que no están de acuerdo con la ley y los principios constitucionales relacionados con el tema. Como consecuencia, existe un corolario de ilegalidades, sobre todo, la introducción de una carga fiscal nueva e incompetente para el contribuyente, que está prohibida por la ley.

PALABRAS CLAVE

Planificación fiscal. Principio de legalidad. Evasión de impuestos. Elusión fiscal. Normas antielusivas.

1 INTRODUÇÃO

Mediante revisão bibliográfica o presente estudo analisa a questão da elisão tributária e as normas antielusivas. Um dos temas tributários que mais provoca discussão e controvérsias junto ao Fisco é o fato do contribuinte utilizar-se de possibilidades previstas em lei para reduzir potencial carga tributária. Por meio desse ato de gestão, o contribuinte utiliza-se de comando normativo válido para obter redução ou dilação de prazo da sua obrigação tributária, fenômeno este, denominado como elisão fiscal ou planejamento tributário.

Essa economia tributária, a despeito de ser legal e benéfica para o contribuinte, tem sido sistematicamente combatida pelos agentes arrecadadores sob os mais diversos e exóticos argumentos, assim como, de inúmeros expedientes administrativos. Cumpre apontar que alguns destes expedientes antielesivos são produzidos e introduzidos no sistema normativo de maneira correta e legítima, obedecendo rigorosamente os princípios tributários constitucionais. Todavia, outros expedientes administrativos, no afã de evitar, neutralizar ou vedar a elisão fiscal, simplesmente extrapola o direito constitucional de tributar, impondo regras, por meio de instrumentos jurídicos inadequados e incompetentes, que não se coadunam com a nossa carta maior.

O tema, não obstante ser tormentoso e complexo, é extremamente atual e latente. O seu interesse extrapola os limites doutrinário e acadêmico na medida em que impacta milhares de contribuintes e cidadãos brasileiros, que veem seus direitos subjetivos serem violados diariamente, por conta de medidas arrecadatórias inconstitucionais, redundando num verdadeiro confisco ou em intermináveis demandas administrativas e judiciais.

O objetivo deste trabalho acadêmico é justamente questionar os limites normativos, tanto para o contribuinte se valer da elisão fiscal, a fim de reduzir, obstar ou dilatar os prazos dos tributos a pagar, quanto ao fisco, no direito de introduzir ou utilizar-se de medidas que visem neutralizar ou inibir tais práticas. A ideia é confrontar se as medidas antielisivas adotadas não extravasam o campo de competência do agente tributário, mascarando uma nova incidência, o que é vedado constitucionalmente.

Para tanto lançaremos mãos de uma revisão conceitual do instituto da elisão tributária. Perquiriremos o seu conceito, seus limites normativos, suas classificações, bem como a diferença existente entre elisão e evasão fiscal. Noutro turno, abordaremos as normas antielisivas, sua legitimidade, extensão, conceito e princípios, bem como a necessária acuidade do fisco em identificar e classificar corretamente a linguagem jurídica produzida pelo contribuinte, a fim de não cometer injustiça tributária.

Por fim, buscaremos identificar, dentre as medidas produzidas pela administração tributária, aquelas que não se coadunam com os princípios tributários constitucionais, especialmente, os da legalidade e da isonomia, demonstrando inequivocamente que, ao introduzir tal medida jurídica, o Fisco estará extrapolando sua competência tributária, recaindo em flagrante inconstitucionalidade.

2 ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.1 CONCEITO E APLICABILIDADE

O ponto de partida do nosso trabalho será conceituar a elisão fiscal/tributária, assim como, o incompreendido, polêmico e discriminado planejamento tributário. Para tanto, buscaremos subsídios em doutrinadores a fim de compreender, dimensionar e conformar o instituto em apreço. Começamos com as lições de Barreto (2008) que afirma ser a elisão fiscal um direito legítimo do contribuinte de evitar, reduzir ou postergar a incidência do fato jurídico tributário, desde que utilize meios lícitos. Acompanhem os seus ensinamentos. “Elisão fiscal é um direito subjetivo assegurado ao contribuinte de evitar, por meios lícitos, a ocorrência do fato jurídico tributário, de modo a reduzir o montante devido a título de tributos ou postergar a sua incidência” (BARRETO, 2008, p. 241).

Nesta linha de pensamento, em recente e profícua obra sobre o tema, Mcnaughton (2014) nos traz elementos para melhor compreensão e aplicabilidade da elisão fiscal, assim como, busca desmistificar a expressão “planejamento tributário”, como algo depreciativo, *contra legem*, e distante das boas práticas tributárias. Acompanhemos:

A elisão, certamente, é precedida de um planejamento, ou seja, da tomada de decisão acerca da série de medidas que serão adotadas para fins de economia fiscal. A elisão é

efetivada com uma finalidade específica que é da obtenção de redução de uma carga tributária em determinada situação S. Nesse sentido, a economia tributária não é acidental ou involuntariamente atingida. Ela é valiosa para o agente elisivo e é decorrente de um cálculo normativo por ele praticado. O resultado do ato elisivo, querido, pelo agente, há de ser a economia fiscal. Com efeito, o traço marcante da elisão é que dela resulte que o quantum efetivo seja inferior ao quantum previsto. (MCNAUGHTON, 2014, p.237-8).

Temos, tomando como base os ensinamentos acima destacados, que a elisão fiscal é o fruto de uma tomada de decisão do contribuinte, visando uma economia fiscal lícita, decorrentes de atos ou omissões, que sem violar a lei, evitam, diminuem ou postergam a ocorrência da situação descrita como hipótese de incidência. Neste diapasão é legítimo ao contribuinte optar por uma forma jurídica menos gravosa, ainda que diversa da hipótese tributária, desde que não viole a lei material posta.

Resta claro que a elisão é uma tomada de decisão (planejamento tributário), ou seja, enquanto o planejamento é fruto da vontade do contribuinte, a elisão tributária é o efeito dessa decisão. Cumpre apontar então, que o objetivo do planejamento tributário é obter uma economia ou vantagem tributária (elisão), ou seja, o contribuinte busca evitar ou recolher, por meios lícitos, menos impostos ou obter prazos diferenciados para o recolhimento.

Salienta-se que as medidas defensivas adotadas pelo contribuinte visam, ao fim proporcionar uma economia tributária e um reforço de caixa, na medida em que ele desembolsará menos dinheiro para cumprir as responsabilidades tributárias. Em tempo de crise, parece-nos que traçar um planejamento tributário, visando obter essa redução na carga tributária, seja um caminho legal, sem volta e vital para os contribuintes.

Por arremate, tem-se que para que a elisão tributária não seja impositiva junto ao agente arrecador é imperioso que as tomadas de decisões efetuadas pelo contribuinte estejam alicerçadas em previsão legal e atendam aos limites normativos tributários, sob pena em incorrer em ilicitudes e sofrer as sanções das autoridades administrativas.

2.2 CLASSIFICAÇÕES E MEIO DE OBTENÇÃO DE ECONOMIA FISCAL

Ao nos apropriarmos das lições de Mcnaughton (2014), especificamente a classificação proposta em sua recente obra sobre o tema em lume, temos que existem duas classes de elisão: a elisão meio e a elisão fim. Basicamente elas se diferenciam pelas opções e finalidades pelas quais são obtidas. Na elisão meio, o contribuinte se vê diante de duas possibilidades em obter a economia tributária pretendida, ainda que com resultados fiscais diferentes. Neste norte, o contribuinte opta pela mais conveniente com os seus objetivos, no caso, a que proporciona melhor resultado econômico.

Na elisão-fim não há para o contribuinte opções de escolhas dentro das possibilidades decorrentes de sua atividade. O contribuinte, por meio de ato de vontade, amolda a sua operação especificamente para obter uma determinada vantagem tributária, ou seja, a elisão tem o fim em si mesma. Dito de outra maneira, na elisão-fim não há escolha entre duas opções possíveis, simplesmente opta ou não pela economia fiscal.

Na elisão-meio, o procedimento escolhido pelo contribuinte para atingir o fim desejado revela uma economia fiscal em relação a outros procedimentos à disposição para que se atingisse esse mesmo fim; já na elisão-fim, a prática do ato elisivo gera a economia fiscal quando comparada com a abstenção desse mesmo ato. (MCNAUGHTON, 2014, p. 246).

As classes apresentadas acima, é uma forma metodológica de entendermos a elisão quanto meio de obtenção de economia fiscal e de que forma se dá, sem a pretensão de fazermos um corte entre elisão legítima ou elisão ilegítima, até porque, para isso, socorremo-nos nos limites e possibilidades estabelecidas em lei, conforme o tópico seguinte.

2.3 LIMITES NORMATIVOS

Conforme apontado no item anterior, não está afeita ao contribuinte a possibilidade ilimitada de utilizar-se de planejamento fiscal no intuito de obter redução ou vantagem tributária. Não há um espectro elástico e ilimitado que o autorize a lançar mão deste recurso fiscal indistintamente. Por óbvio, este limite encontra-se estabelecido em lei, mais especificadamente, na Constituição Federal brasileira de 1988 e na lei tributária que regulamenta a matéria/tributo.

Por se tratar de matéria tributária, é evidente que os fundamentos de validades são extraídos da Constituição Federal brasileira, notadamente, observando o princípio tributário da estrita legalidade, os artigos 146, inciso III, “a” e 150, inciso I³, bem como, no artigo 97 do Código Tributário Nacional⁴. Nesse sentido, temos que cabe ao comando normativo constitucional e a legislação tributária, e não à autoridade administrativa, estabelecer os limites que o contribuinte possa lançar mão de planejamento tributário a fim de obter uma economia tributária. Ao contribuinte cabe observar e utilizar-se da lei, amoldando a sua operação/atividade, de modo a obter as vantagens permitidas.

Tem-se, portanto, que os limites normativos da elisão devam estar fundamentados em critérios jurídicos amparados por textos legislativos positivados, não a discricionariedade ou interpretações enviesadas da administração tributária, muito menos, em cima de argumentos e princípios fantasiosos que só visam dar respaldo à sanha arrecadadora dos fiscos.

Aliás, sobre o tema, Barreto (2008), com clareza e precisão conceitual, afirmou que não cabe ao agente administrativo distribuir justiça, tampouco legislar, até porque, para isso existem o poder judiciário e o legislativo. Ao fisco, cabe observar e cumprir a lei, sem alargar ou atribuir interpretações indevidas. Vejamos:

3 Art. 146 da CFB. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Art. 150 da CFB. 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;

4 Art. 97 do CTN. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

Se houver ofensa à capacidade contributiva, deve o Poder Judiciário declarar a sua inconstitucionalidade. Se a lei em vigor propiciar a elisão tributária diante de fatos que revelam a mesma capacidade contributiva de outros devidamente tributados, que o legislativo promova as alterações que entender pertinente. Enquanto remanescerem silentes um ou outro, não resta outra alternativa ao exercente da função administrativa senão a lei de ofício. (BARRETO, 2014, p. 122).

O limite normativo da elisão fiscal se encontra estabelecido e positivado unicamente em texto de lei. Uma vez respaldado e de acordo com as normas, o contribuinte poderá usufruir dos benefícios econômicos da elisão fiscal. Nesse sentido, tem-se que o planejamento tributário é legítimo e o produto resultante dele também o é. Quanto a eventuais óbices trazidos pela administração tributária, os mesmos deverão ser combatidos nas esferas cabíveis, tendo em vista a clara extrapolação de suas funções constitucionais, assim como, a incompetente intromissão no poder de legislar e interpretar as leis

2.4 DIFERENÇA DE ELISÃO TRIBUTÁRIA, ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Para melhor compreensão sobre o tema, é imperioso debruçarmos sobre conceitos e características de alguns institutos tributários próximos e correlatos da elisão tributária, de modo que possamos utilizá-los quando formos tratar das normas antielisivas.

Para tanto, *ab initio*, repisaremos o conceito de elisão fiscal. Conforme compilamos alhures, baseados nos estudos de renomados doutrinadores, a elisão fiscal é o produto obtido legitimamente, a partir de uma tomada de decisão do contribuinte (planejamento), baseado em lei, logo, legal, visando beneficiar-se de uma incidência menos gravosa, obtendo assim, uma redução, uma desoneração ou dilação na sua carga tributária potencial.

Na elusão fiscal, o contribuinte busca também obter uma redução ou economia tributária, todavia, utiliza-se de meios dolosos, artificialismo e “abusos de forma” para obtê-los, o que os tornariam ilegítimos. Dito de outra maneira, a elusão tributária guarda problemas de legitimidade e vícios, e, sem dúvidas, são oponíveis às autoridades administrativas. Sobre a elusão e suas nuances, apropriamo-nos das lições de Torres (2001, p. 114-115):

A elusão tributária é o fenômeno do qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei. Aqui já não se trata de legítima economia de tributos; outrossim, sem que sua atitude se constitua numa modalidade de simulação, num agir impulsionado por escapatória, ardil, escamoteação, estratégia, subterfúgio, visando a prejudicar a aplicação da legislação tributária.

Por sua vez a evasão fiscal é o deliberado descumprimento da norma tributária pelo contribuinte, deixando de recolher tributos, utilizando-se de expedientes ilícitos para enganar a autoridade fiscal. Trata-se de uma infração tributária.

Para Mcnaughton (2014), evasão é sinônimo de sonegação, tendo inclusive suas condutas tipificadas no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964⁵ que dispôs sobre o Imposto de Consumo, e que, em linhas gerais, aponta como sendo toda ação e omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento, de modo a afetar a constituição da obrigação do crédito tributário. Mcnaughton (2014, p. 854), citando Carvalho (2013), arredonda o entendimento do instituto da evasão tributária, classificando-a como sendo uma espécie de infração tributária, conceituando-a como “Toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento de deveres instrumentais estatuídos em leis fiscais”.

Como podemos observar, embora muito próximo na grafia e nos fonemas, elisão, elusão e evasão são fenômenos jurídicos diametralmente distintos, que em nada se compara, especialmente em seu elemento volitivo. Note-se que na elusão e na evasão há o dolo específico do agente em beneficiar-se de uma redução de carga tributária, ainda que saiba que não faz jus a ela, ou a lei, especificamente, não a permita.

Nesse mister, até para que possamos defender a ideia trazida no presente trabalho, não vamos misturar os conceitos, tampouco as dimensões dos institutos. Quando falamos de elisão fiscal, estamos nos referindo a um benefício tributário oriundo de um ato de vontade do contribuinte dentro de um permissivo legal ou de algo não obstado em lei, ou seja, algo totalmente legítimo e amparado pela lei.

Esse corte metodológico servirá especialmente para cotejarmos os limites normativos da lei antielisiva, bem como para amparar a tese de que não há que se falar que o planejamento tributário, tampouco a elisão fiscal, seja expediente que mereça ser combatido pela administração tributária, eis que não buscam lesar o erário público, tampouco, macular a isonomia tributária, afeita a todos os contribuintes. Portanto, a elisão tributária é legal, fruto de decisão administrativa legítima do contribuinte, que em nada se assemelha com o descumprimento de obrigações tributárias ou estratégias para burlar o fisco, deste modo, não há de se falar em movimento antiético, tampouco antijurídico. Trata-se de um direito extensivo a todo contribuinte, que observando a lei, busque economizar impostos.

3 NORMAS ANTELISIVAS

3.1 NORMAS ANTELISIVAS E SUAS CLASSIFICAÇÕES

As normas antielisivas são mecanismos do ordenamento jurídico para evitar que os sujeitos passivos da obrigação tributária possam obter uma economia tributária (elisão) por meio de uma tomada de decisão fiscal – planejamento tributário, baseado nas leis vigentes ou em lacunas permissivas. Seu objeto é criar óbices, dirimir lacunas jurídicas e obstar que ocorra uma economia fiscal pró-contribuinte, em

5 Art. 71 da Lei nº 4.502/64. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

detrimento da arrecadação fazendária. Nas lições de Mcnaughton (2014, p. 335), trata-se de medidas normativas instituídas que visam neutralizar a elisão fiscal dos contribuintes. Acompanhemos:

São mecanismos para evitar que o sujeito de direito obtenha uma economia fiscal por meio de atos elisivos, seja reduzindo o campo de extensão da licitude da elisão – antielisão preventiva – seja permitindo a posterior tributação se existir a prática do ato elisivo – antielisão repressiva.

Como se pode depreender das lições acima, existem dois tipos de normas antielisivas – a preventiva e a repressiva. Conceituá-las e compreendê-las, e acima de tudo, diferenciá-las, é de vital importância para o presente estudo. Nas medidas antielisivas preventivas há normas que alteram a configuração da regra matriz de incidência tributária (RMIT), visando prevenir atos elisivos e, estendendo ao máximo o seu alcance. Na prática implica dizer que as normas antielisivas preventivas agem no sentido de obstaculizar e minorar as possibilidades do contribuinte se valer da elisão fiscal, ou seja, impedem ou dificultam que o sujeito passivo possa obter uma economia tributária valendo-se de um permissivo legal. Para isso, criam novos mecanismos normativos que obstam brechas legais, assim como, preenchem as lacunas jurídicas utilizadas pelos contribuintes.

Tomamos como premissa, para efeito metodológico e conceitual deste estudo, que a introdução dessas normas preventivas gerais e abstrata ocorra sempre dentro de um processo legislativo e de positivação previsto em lei, o que a torna legal. Desta feita, não há nenhum óbice de fundo jurídico, que possa contrapor ou desafiar esse movimento “legítimo” dos entes competentes em aperfeiçoar as leis tributárias, visando uma melhor *performance* arrecadatória. Uma vez assegurado os princípios da legalidade, da anterioridade e da não surpresa para o contribuinte, não há de se falar em abusos ou atos ilegais.

A título exemplificativo de normas antielisivas preventivas apontamos o parágrafo primeiro do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN)⁶, assim como, o artigo 2º, inciso VI da Lei nº 9.311/1996 – que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF)⁷. Os artigos de leis em lume, ao seu modo, buscam neutralizar a elisão fiscal, inserindo no texto comando normativo ampliativo da extensão da incidência tributária, para tanto, usa expressões tais como “Qualquer outra movimentação ou transmissão de bens e valores” e “a incidência de imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização [...]”. Positivou-se assim, mecanismo para obstar e dificultar (limitar) a elisão fiscal.

Neste norte, não podemos deixar de mencionar a regra tida por alguns juristas como a mais eficaz das normas gerais e abstrata no combate à elisão ou abuso fiscal. Trata-se do parágrafo único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional⁸. Introduzida no mundo jurídico pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, tal dispositivo tem provocado caloroso debate entre os doutrinadores brasileiros se é uma verdadeira norma antielisiva ou é uma norma antievasiva.

8 Art. 116 do CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...]§ 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.

Contribui com essa discussão a crítica sobre a sua legalidade e, sobre a falta da necessária regulamentação por lei ordinária, que embora prevista, nunca ocorreu. Aliás, sobre a polêmica que o tema nos remete, trazemos as considerações de Gubert (2002, p. 102), do que se depreende que o comando introduzido pela LC nº 104/01 extrapola a legalidade e atropela o direito privado. Acompanhemos:

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, é estranha ao ordenamento jurídico brasileiro, pois, ao permitir a desconsideração administrativa do ato simulado atropela o direito privado, usurpa função jurisdicional e extrapola a legalidade.

O presente estudo preocupa-se com o fenômeno da elisão tributária, suas possibilidades e limites, de modo que normas que não estão afeitas ao instituto não merece maior destaque. Filiamo-nos a parte da doutrina que entende que o parágrafo único do Artigo 116 do CTN é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro e, por óbvio, não se presta como norma antielisiva geral e abstrata. Por arremate, as conclusões apresentadas por McNaughton (2014) em sua recente obra sobre o tema, na qual afirma que o comando trazido no parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma antievasiva e não uma norma antielisiva, como alguns juristas assim a classifica. Vejamos:

E justamente por admitir que há um princípio denominado “estrita legalidade” em matéria fiscal, devo concluir que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é uma norma antievasiva que visa a dar concretude à legalidade, à isonomia, à capacidade contributiva, enfim, a todos esses princípios que, longe de serem divergentes, atuam, de forma coordenada, combinando segurança e justiça fiscal. (MCNAUGHTON, 2014, p. 496).

A despeito da polêmica doutrinária sobre a natureza do parágrafo único do artigo 116 do CTN, temos que as normas antielisivas preventivas inseridas legalmente no sistema jurídico brasileiro visam dar concretude aos princípios constitucionais tributários, especialmente o da legalidade, isonomia e capacidade contributiva, e que, de forma coordenada e sistêmica, agem em prol da segurança e justiça fiscal.

Causa espécime e merece cuidados as normas antielisivas repressivas. Nessa modalidade de normas antielisivas, a administração fiscal institui uma nova regra matriz de incidência tributária a partir da identificação de uma suposta ilegalidade à norma tributária (fraude), abuso de forma ou indícios de atos artificiais, em tese, perpetrados pelos contribuintes beneficiários da elisão fiscal. Dito de outro modo, uma vez “identificado ou supostamente identificado” pela autoridade administrativa que o contribuinte faz gozo de ato “elisivo ilegítimo”, é o bastante para efetuar um lançamento administrativo, visando neutralizar os benefícios tributários auferidos pelo contribuinte, instituindo uma nova regra-matriz retroativa e individual. Sobre o tema, as lições de Mcnaughton (2014, p. 341):

Na norma antielisiva repressiva, não há uma tentativa de se reduzir o espaço normativo – lacuna semântica – da regra-matriz de incidência tributária, nem de se restringir o campo de aplicação de um benefício fiscal: toma-se a atitude elisiva como pressuposto para (i) se instituir nova regra-matriz de incidência tributária, retroativa e individual, com pelo menos um critério distinto daquele veiculado pela norma geral e abstrata veiculada por

lei, ou (ii) se criar uma restrição a aplicação de um benefício não previsto pela legislação.

Como se pode inferir, a administração fiscal, diante de uma elisão supostamente ilegítima, avoca o direito de desconstitui-la, baseando-se em argumentos exóticos aos limites normativos. Os elementos “autorizadores” para a administração fiscal lançar mão de norma antielisiva repressiva geral e abstrata são bastante amplos e subjetivos. Algo totalmente surreal em se tratando de tributação. Seja como for, a norma antielisiva repressiva reveste-se e concede ao fisco uma onipotência totalmente descabida, especialmente no que concerne a introduzir, de maneira inaugural no sistema, um tributo cuja materialidade (incidência) é casuisticamente estabelecida, ou seja, permite que a autoridade fiscal institua nova regra-matriz de incidência tributária. O que, ao fim é um desrespeito à competência de tributar.

Cumpra apontar que cabe a administração fiscal provar que o contribuinte infringe os limites das normas tributárias com a economia obtida, todavia não devemos esquecer o enorme interesse arrecadatário dos fiscos, seu poder de pressão nos processos administrativos, assim como nas composições e representatividade dos tribunais fiscais, de modo que, a par das provas carreadas aos autos, acabam prevalecendo o interesse do fisco, suas argumentações e vontades. Algo muito corriqueiro na esfera administrativa.

Resta claro, portanto, que a administração fiscal ao introduzir norma antielisiva repressiva, não se baseia exclusivamente em texto legislativo positivado (lei) e em seus limites, pelo contrário, na maioria das vezes, avoca para si, a competência de tributar a partir de interpretações e ilações, e quiçá, arremedos de provas, de que o contribuinte usufruiu de benefícios tributários obtidos de maneira ilegítima.

3.2 DESQUALIFICAÇÃO E REQUALIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS

No tópico anterior apontamos que a norma antielisiva repressiva implicaria na tributação de um ato de vontade do contribuinte que, na avaliação do fisco, estivesse em desconformidade com a norma padrão de incidência tributária. Uma vez provada, não há nenhum óbice com relação a isso, até porque é função do fisco fiscalizar a adequação das normas tributárias aos fatos jurídicos. O que causa espécime é quando a administração fiscal se socorre da medida repressiva simplesmente pelo fato de identificar que o contribuinte esteja usufruindo de uma elisão tributária e “deliberadamente”, recolhendo menos tributos. Neste caso, temos que a autoridade administrativa extrapola a sua competência de tributar.

No afã de combater a elisão fiscal, a administração tributária inova ao trazer para a discussão elementos para desqualificar e requalificar a linguagem jurídica produzida pelos contribuintes. Para tanto, tomam conceitos enviesados e desconexos das normas positivadas para justificar a não aceitação do benefício tributário auferido pelo contribuinte, ou seja, utiliza-se de elementos além da lei para amparar e justificar os seus objetivos arrecadatários.

Para melhor compreensão dos argumentos/estratégia adotados pelo fisco, discorreremos individualmente sobre alguns desses “elementos”, suas características, bem como a abordagem utilizada pela autoridade fiscal para justificar as medidas antielisivas repressivas aplicadas ao contribuinte e verificar se há legitimidade na utilização delas.

3.2.1 FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Iniciamos essa reflexão com a retórica utilizada pelo fisco ao contrapor a elisão fiscal – a falta de propósito negocial. Contra a elisão, a administração fiscal afasta-se do direito positivo e parte para questões subjetivas e subliminares, tais como a moral e princípios gerais de direito. Para isso, classifica como imprescindível e necessário, para a obtenção da economia tributária (elisão), que fique patente a existência de um propósito negocial, ou seja, que a redução na carga tributária deva ser consequência natural do negócio do contribuinte e não fruto de uma vontade, de um planejamento. Nada mais absurdo e enviesado, pois os limites para a manifestação de vontade tem que ser derivado de lei. Nesse sentido, não há de se falar que a busca por uma economia tributária, ainda que deliberadamente, não seja desdobramento natural de um determinado negócio.

Socorremo-nos no Código Civil Brasileiro⁹, mais precisamente o *caput* do Art. 981, para entendermos mais do propósito negocial de uma sociedade empresarial. Aduz o referido comando que em uma sociedade, deve haver a união de esforços para o desempenho de uma atividade econômica e para a partilha de resultados aos sócios, dizendo de outra maneira, tem-se que para atingir os melhores resultados financeiros e distribuir riquezas aos sócios, é legítimo a empresa lançar mão de processos que possam reduzir custos, despesas, e porque não, sua carga tributária. Nesse sentido as preciosas lições de Mcnaughton (2014, p. 435-436):

Se os sócios estão autorizados a firmar uma sociedade para a partilha de um resultado decorrente de uma atividade econômica, então a prática de atos que tenham por objetivo eliminar determinado custo ou despesa – “elisão fim” – é inerente ao que o direito positivo prescreve como finalidade para essa espécie de pessoas jurídicas denominadas de sociedade.

A fim de ultrapassar esse sofisma tributário é perfeitamente compatível a busca pelo melhor resultado financeiro e fiscal com o propósito negocial, independente de qual seja ele. Está na essência de todo e qualquer negócio auferir lucro para remunerar seus sócios empreendedores, ainda que esse lucro advinha de melhores práticas gerenciais, de aumento de produtividade ou de economia tributária. Não resta dúvida que o fisco extrapola a sua atribuição e competência ao desqualificar ou requalificar as linguagens jurídicas constituídas pelos contribuintes, utilizando-se de elementos e critérios subjetivos que prescinde do direito positivo, alargando conceitos jurídicos além da lei, no afã de aumentar sua arrecadação, interferindo indevidamente no ato de vontade dos contribuintes.

3.2.2 PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

A prevalência da substância sobre a forma é argumento muito utilizado pelo fisco para desqualificar ou requalificar atos elisivos dos contribuintes. Consiste na aplicação de normas tributárias conforme requisitos e “finalidades” supostamente dessas mesmas normas, revelando a “verdade” querida no ne-

9 Art. 981 do Código Civil. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

gócio, independente da forma utilizada ou resultado. Na visão do fisco o contribuinte, ao agir com propósito estritamente tributário, deixaria de obter tal benefício, eis que o que importa não é a forma como as coisas se dão, mas sim a sua substância, ou seja, eventual economia tributária pró-contribuinte deve ocorrer de forma despropositada e não perseguida e planejada, senão recai em ilegitimidade.

Assim como o propósito negocial, a prevalência da substância sobre a forma, em tese, serve para o fisco combater e afastar eventuais simulações e dissimulações perpetradas pelos contribuintes, todavia, não afasta ou relativiza o imperioso princípio da legalidade em matéria tributária. Tem-se que bem utilizado, seja um ferramental teórico importante no trabalho arrecadatário, mas não serve para justificar um afastamento à observância da norma posta.

Conforme dito alhures, cabe à lei estabelecer limites nos benefícios tributários e, se os fatos envolvidos na operação não se revelam como afronta a lei, não cabe ao agente administrativo fiscal ampliar ou inovar entendimento pró-fisco arrimado em conceitos e interpretações extremamente elásticos. A principal marca da aplicação desta doutrina é a falta de objetividade e imprevisibilidade. Nessa esteira o fisco transita com desenvoltura, demonstrando de forma inequívoca como o subjetivismo e ausência de critérios claros, baseados em lei, afastam a atividade arrecadatária dos princípios constitucionais tributários, incorrendo em verdadeira arbitrariedade.

3.2.3 PREVALÊNCIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PRIVADO

Outro “princípio” utilizado pelo fisco para desqualificar ou requalificar atos de economia fiscal auferida pelo contribuinte é a prevalência do interesse público sobre o privado. Aliás, tem-se que a administração fiscal é useira e vezeira em lançar mão desse artifício sempre que se vê às voltas com o contraditório e a falta de provas. Neste sentido, o que não falta é contencioso baseado nesse argumento de autoridade. Para o contribuinte, tal argumento tem sido cada vez mais aceito, até mesmo pelo judiciário. De toda forma, tal “argumento”, a despeito de ser amplo e subjetivo, autoriza atitudes arbitrárias do fisco, revestindo-se, indubitavelmente, em ato antijurídico, eis que não se coaduna com o ordenamento jurídico brasileiro, tampouco com os princípios tributários constitucionais.

O referido princípio, cotejando com atos da elisão fiscal, é totalmente “vazio”, ou seja, depende da complementariedade de outros princípios e valores constitucionais, eis que, isoladamente, não serve para delimitar, tampouco para valorar a linguagem jurídica produzida pelo contribuinte, até porque, sempre que a administração se vê às voltas com uma diminuição de arrecadação, poderá alegar interesse público em manter incólume o montante fazendário, a fim de um bem maior, no caso, a fonte que serve para financiar o Estado. Se isso for verdade absoluta, nunca mais um contribuinte obterá êxito em demandas que envolvam contencioso fiscal, o que por si só, é um absurdo jurídico e uma visão distorcida do princípio em tela. Neste sentido as lições de Celso Antonio Bandeira de Melo (1997, p. 56).

O princípio cogitado, evidentemente, tem, de direito, apenas a extensão e compostura que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição e nas leis com ela consoantes. Donde jamais caberia invocá-lo abstratamente, com prescindência do perfil constitucional que lhe haja sido irrogado, e, como é óbvio, muito menos caberia recorrer a ele contra a

Constituição ou as leis. Juridicamente, sua dimensão, intensidade e tônica são fornecidas pelo Direito posto e só por este ângulo é que pode ser considerado invocado.

Creemos que o permissivo, assim como os limites tributários encontra-se encartado no sistema normativo positivado brasileiro. Neste diapasão, qualquer elemento exótico e casuístico, assim como, princípios, valores e argumentos isolados e destituídos de provas, devem ser repelidos, sob pena de fragilizar e flexibilizar um dos maiores pilares do estado democrático de direito – o da estrita legalidade.

3.3 LIMITES CONSTITUCIONAIS DAS NORMAS ANTIELISIVAS REPRESSIVAS

Em que pese os elementos exóticos e teorias importadas pelo fisco para justificar e embasar a aplicação de normas antielisivas repressivas, tem-se que as mesmas não são autorizadas pela nossa Constituição Federal brasileira de 1988.

Não há na Carta Maior nada que obste ao contribuinte buscar economia fiscal. A ausência de proibição coloca o ato de planejamento tributário – ato de perseguir economia da carga fiscal, na classe dos permitidos. Nesse sentido o inciso II do artigo 5º da Constituição da República¹⁰ aduz que ninguém está obrigado a fazer senão em virtude de lei. Neste norte, o silêncio da lei, só reforça a tese de que as normas limitadoras repressivas são normas inconstitucionais. Logo, inexistindo no ordenamento jurídico uma lei antielisiva que proíba o contribuinte de obter um determinado benefício fiscal, eventuais ganhos são consequências de condutas permitidas. Neste sentido as preciosas lições de Mcnaughton (2014, p. 458):

O direito de ser tributado conforme a lei, portanto, tem um caráter social, porque a lei representa, simbolicamente, a vontade do povo. Não é a vontade do indivíduo tributado que se coloca como relevante: é a vontade social consolidada em processo legislativo, em processo polifônico de produção de normas. O contra-lei é o individual, é o se supor capaz de tomar uma decisão mais benéfica ao bem comum, do que a positivada por toda a sociedade. A defesa da legalidade deixa de ser um “apego formalista” ou um “individualismo possessivo” para exprimir uma função social.

Resta claro, portanto, que o princípio da legalidade deve ser visto e compreendido não só na dimensão da relação do indivíduo com a norma, mas também e principalmente com o modo do poder público se relacionar com a norma e a sociedade. Neste prisma, tem-se que ao se afastar da estrita legalidade e do império da lei, na busca por maior arrecadação, os fiscos afastam-se da vontade do povo e da democracia.

É bom repisar que a elisão é fruto da decisão do contribuinte, baseado em enunciados ou lacunas legislativas, ou seja, baseada na vontade do povo. Caso o fisco identifique antinomias axiológicas entre sujeitos passivos (isonomia), cabe o caminho legislativo preventivo para coibir ou obstar tais

10 Art. 5º da CFB. 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, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...], II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

atos, e nunca uma medida discriminadora, invasiva e punitiva, em relação ao contribuinte, como se desvelam as normas antielisiva repressivas individuais. Assim, cabe à administração fiscal buscar fundamento no direito positivo para a qualificação ou requalificação dos atos jurídicos produzidos pelos contribuintes, quaisquer atos a margem disto, implicariam em flagrante inconstitucionalidade e desrespeito aos cidadãos.

No mais, resta claro que ao instituir normas antielisiva repressiva individual, o agente tributário extrapola o âmbito de competência do ente tributante. Institui uma nova materialidade, uma nova tributação, numa clara e inequívoca violação do inciso I, do artigo 154 da Constituição da República¹¹, algo totalmente impensado num estado democrático de direito.

4 A CONSTITUCIONALIDADE DA ELISÃO FISCAL

Em contraponto à inconstitucionalidade da norma antielisiva repressiva, cumpre-nos trazer maiores elementos e argumentos jurídicos de que a elisão fiscal é uma liberdade constitucionalmente assegurada ao contribuinte. Conforme dito alhures o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal é claro e preciso em garantir que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude da lei. É uma garantia individual sobre o poder do Estado e da administração pública. É uma cláusula pétrea da Carta Maior brasileira.

Servimo-nos das lições de Mcnaughton (2014) para reforçar a ideia que só a lei pode estabelecer comandos e limites de comportamento e atos, sendo que no seu silêncio (lacunas), incorre em ato permissivo. Acompanhemos:

O artigo 5º, inciso I, da Constituição da República assegura que o particular não está obrigado a fazer senão em virtude da lei. Então, se não existir norma jurídica obrigando a prática de certo ato, ou que certo ato seja praticado de determinada maneira – e não é por estar descrito em hipótese de incidência de norma que tal ato estaria obrigado – há direito subjetivo de sua prática. A ausência de proibição coloca o ato que é realizado no procedimento elisivo na classe dos permitidos. (MCNAUGHTON, 2014, p. 456).

Neste sentido, sem medo de ser repetitivo, não há nenhum óbice no ordenamento jurídico brasileiro maior quanto ao contribuinte economizar tributo. Desde que não infrinja nenhum comando normativo, tem-se que é legítimo buscar esse benefício, aliás, é constitucional buscar e obter essa economia fiscal. Temos que a elisão fiscal é constitucional, coaduna-se com a compreensão e alcance dos princípios tributários constitucionais, dentre os quais, dois dos mais, o da estrita legalidade e o da isonomia.

Não há, cotejando os dois princípios com a elisão, nenhum elemento que possa se contrapor ou trazer estranhamento. A elisão se dá por meio de benefícios ou vantagens permitidas em leis ou no

11 Art. 154 da CFB. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

seu silêncio, afeitas a todos os contribuintes que se enquadrarem ou amoldarem a sua atividade a elas, sem infringir seus limites e deturpar seu alcance. Logo, por mais que o fisco vergaste tal benefício, ele é lícito, e acima de tudo constitucional.

4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A fim de comprovarmos que a elisão fiscal não fere nenhum princípio constitucional, especificadamente o da legalidade, é imperioso trazermos a lume o conceito, diretriz e aplicação deste fundamental princípio tributário. Servimo-nos inicialmente das lições de Carvalho (2013). Para ele, o princípio da legalidade expressa o limite objetivo, agindo como sobre regra que visa implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico pátrio. Acompanhemos:

O princípio da legalidade é o limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal (CARVALHO, 2013. p.300)

De acordo com o doutrinador supramencionado, temos claro que nenhum cidadão, quiçá contribuinte, será compelido a praticar ações diversas das prescritas em leis positivadas no sistema normativo pátrio. Nessa seara, a elisão fiscal é produto de um planejamento tributário que não feriu, tampouco ultrapassou os limites estabelecidos em lei, na busca pela redução da carga ou dilação de prazo tributário.

Anteriormente Silva (2008) já havia defendido essa tese. Para esse constitucionalista o princípio da legalidade constitui garantia do contribuinte de que os entes legitimados não poderão exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Vejamos:

O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não a simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (SILVA, 2008, p. 428-429).

Ainda sobre o instituto, não poderíamos deixar de trazer o magistério de Machado Segundo (2014). Para ele toda a atividade tributária só pode se desenvolver nos termos previsto em lei, ou seja, toda atividade tributária desenvolvida pelo Estado, desde a fiscalização até o processo judicial, deve ser

lastreada por lei, sob pena de incorrer em flagrante abuso e irregularidade. Acompanhemos:

Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos preliminares (v.g., uma fiscalização tributária), como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 21).

Por arremate as lições de Gubert (2002) o qual afirma que o limite máximo da administração fiscal é a estrita legalidade tributária, sendo a elisão, um benefício legítimo ao contribuinte, que uma vez obstado, deverá recorrer à tutela judicial para fazer valer o seu direito. Acompanhemos:

O limite máximo da administração é o da elisão fiscal. Não pode haver qualquer interpretação da norma tributária que faça tábula rasa da legalidade. É necessário o resguardo dos direitos e garantia do contribuinte, que se protege da espoliação através do devido processo legal. (GUBERT, 2002, p. 103).

Ao considerar que não há nenhum comando constitucional, obstando que o contribuinte possa se valer da sua vontade e necessidade em recolher menos tributos, não há óbice legal, tampouco principiológico, que limite a sua iniciativa e possa desdobrar em consequência punitiva imposta pela administração fiscal. Neste sentido, apontamos o comando trazido no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988¹², que estabelece a proibição aos entes políticos em instituir ou exigir tributos sem que uma lei assim o autorize.

Desta feita, tem-se que a elisão fiscal, está assegurada constitucionalmente ao contribuinte, e a sua prática, por certo, não incorre em conflito com princípios constitucionais, notadamente com o da legalidade.

4.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Outro princípio tributário constitucional que merece relevo no estudo da constitucionalidade da elisão fiscal é o da isonomia tributária. O referido princípio está expresso no inciso II do Art. 150 da Constituição da República de 1988¹³, onde obsta o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação

12 Art. 150 da CFB. 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;

13 Art. 150 da CFB. [...]:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção

equivalente, ou seja, tal princípio veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equipolência. Vejamos o magistério de Machado Segundo (2014, p. 19) sobre o tema:

Decorrência direta do princípio da justiça, o princípio da isonomia está expressamente positivado na Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 5º, *caput*, dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, e pode ser visto sob dois aspectos: formal e substancial.

Em seu aspecto formal, impõe que as prescrições do direito sejam aplicáveis indistintamente a todos, no que é atendida com a mera hipoteticidade de normas jurídicas. Já no seu aspecto material ou substancial, impõe tratamentos diferenciados para situações diferenciadas.

Conforme a lição acima esposada, a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, todavia, essa desigualdade deve guardar relação direta com a finalidade buscada pela norma jurídica, obstando assim, a aplicação de medidas casuísticas e critérios *contra legis* por parte da administração fiscal.

Nesse sentido Sabbag (2011, p. 135) defende que o princípio da isonomia tributária proíbe o arbítrio e critério casuístico, além de opções políticas que levem a promover discriminações gratuitas em desfavor dos contribuintes. Vejamos:

Vale dizer que esta dimensão da igualdade mostra-se como cláusula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais. Na perspectiva da “igualdade na lei”, a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações semelhantes.

Em vista do exposto, temos que a elisão fiscal meio ou elisão fim em nada se contrapõem com o princípio em apreço. Tem-se que o contribuinte ao optar por um meio ou ato jurídico permitido mais vantajoso para ele, em nada se assemelha a abuso de forma ou falta de propósito negocial, eis que é legítimo ao contribuinte equiparar-se a outros contribuintes, bem como, a regimes jurídicos afeitos a tais benefícios, até porque, essa adequação e equiparação decorrem de atos do próprio legislador que optou em instituir regimes jurídicos diferenciados.

Não é crível que o contribuinte seja discriminado por motivos que nada tem a ver com sua capacidade contributiva e venha a ser tributado por um *quantum* mais gravoso, tendo a possibilidade de usufruir de outro regime mais vantajoso. Neste sentido, a elisão fiscal obtida resolve falhas axiológicas do ordenamento jurídico que por certo prejudicam determinados contribuintes.

Para finalizarmos, temos que a elisão não afasta o princípio da isonomia tributária, pelo contrário, afirma-o e o valida, na medida em que, em determinadas situações é o meio possível e necessário para igualar

em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

contribuintes pela sua capacidade contributiva, evitando assim uma odiosa discriminação. Tampouco se reveste em abuso, eis que ao buscar vantagem tributária por modo e meio não vedado em lei, não importa em abuso, portanto, temos que ao requalificar uma linguagem jurídica produzida pelo contribuinte, permitida em lei e afeita a outros contribuintes, mesmo que inseridos em outro sistema jurídico, reveste-se em uma afronta a liberdade individual e principalmente ao princípio constitucional da isonomia tributária.

5 CONCLUSÃO

Por tudo que se expôs, a elisão fiscal é um benefício constitucional afeito e possível ao contribuinte. Fruto de uma tomada de decisão que busca economia e vantagem tributária, a elisão fiscal encontra guarida na Constituição Federal de 1988 na medida em que não há óbice quanto ao seu propósito ou utilização, tampouco, incompatibiliza-se com os princípios constitucionais tributários, especialmente o da legalidade e da isonomia. Não há de confundir o ato elisivo com figuras que devem e são combatidos pela administração tributária, tais como à fraude à lei e nem o abuso de forma e de direito. A elisão fiscal encontra-se lastreada estritamente nos termos da lei ou em lacunas permissivas na obtenção da economia tributária.

Cabe à administração fiscal, no seu legítimo interesse de resguardar e preservar a arrecadação pública, lançar mão de expedientes legislativos positivados que possam obstar o benefício, minorar a perda arrecadatória ou preencher eventuais lacunas permissivas na lei positivada. Nesse mister, encontra-se e atuam as normas antielisivas tributárias preventivas.

Tais normas são legítimas e do processo democrático, desde que observem o devido processo legislativo, bem como, os princípios constitucionais limitadores de tributar, especialmente o da não surpresa, da anterioridade e da capacidade tributária dos contribuintes. Tais normas antielisivas preventivas são constitucionais.

Todavia, causa espécime, que no afã de não sofrer perdas e diminuição em sua arrecadação, a administração tributária avoca-se no direito de estabelecer limites tributários que não estão expressos no texto de lei, servindo-se para isso de conceitos e teorias importadas que não guarda relação ao direito positivo. Trata-se de uma agressão ao contribuinte e ao estado democrático de direito.

Essa aberração jurídica, classificada como normas antielisivas “repressiva”, baseia-se em argumentações falaciosas, suposições fantasiosas e doutrinas importadas para desqualificar e requalificar os atos jurídicos legítimos produzidos pelo contribuinte, estabelecendo assim, limites inexistentes na lei e cerceando a liberdade individual.

Ao fazer isto, a administração fiscal usurpa e invade a competência tributária de outro ente tributante, introduzindo uma nova e incompetente materialidade (incidência), o que se desdobra em flagrante desrespeito às normas tributárias e a nossa constituição. Portanto, a norma antielisivas repressiva é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro por conferir à autoridade fiscal administrativa, competências vedadas pela Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária – limites normativos**. São Paulo, 2008. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da USP.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. 1966.

BRASIL. **Constituição de República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei nº 9.311** de 24 de outubro de 1996. Lei que institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF. 1996.

BRASIL. **Lei nº 4.502** de 30 de novembro de 1964. Lei que dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. 1964.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira, **Curso de direito administrativo**, 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação**.
ROCHA, Valdir Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2001.

Recebido em: 15 de março de 2020

Avaliado em: 22 de Julho de 2020

Aceito em: 22 de Julho de 2020



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

1 Doutor em Desarrollo local y planteamiento territoria; Mestre em Educação - formação de professores; Especialista em História e Filosofia da Educação; Licenciado em Ciências e Pedagogia. E-mail: heiroma@ucdb.br

2 Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial pela Universidade Anhanguera – UNIDERP (2004); Doutorado em Desenvolvimento Local na Universidade Católica Dom Bosco - UCDB (2020); Pós-graduado em Direito Penal e Processo Penal pela Universidade Católica Dom Bosco - UCDB (2018); Pós-graduado (Especialização) em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2015); Pós-graduado em Marketing pela Escola Superior de Propaganda e Marketing – ESPM/SP (2000); Graduado em Direito pela Universidade Anhanguera – UNIDERP (2012); Graduado em Comunicação Social - Publicidade e Propaganda pela Universidade Católica Dom Bosco – UCDB (1998); Experiência na área de Propaganda, Marketing e Direito, com ênfase em Direito Tributário e Direito Penal. E-mail: pepefavieri@hotmail.com



Este artigo é licenciado na modalidade acesso abertosob a Atribuição-Compartilha Igual CC BY-SA

