

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



# XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

**A NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE.  
THE GENERAL STANDARD ANTI AVOIDANCE AND THE PRINCIPLE OF  
SOLIDARITY.**

**Vitor De Souza Vieira  
Ariel Patricia de Lima da Silva**

**Resumo**

Com objetivo do estudo da norma geral antielisiva, delineada no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional buscando interpreta-lo em face dos princípios constitucionais. O referido dispositivo em conjunto com o princípio da solidariedade, considerada por parte da doutrina, vem para desconsiderar atos ou negócios jurídicos do contribuinte com o objetivo de economizar tributos. Outra parte da doutrina, defende que o dispositivo trata-se de evasão, atitude ilícita. Assim deixando claro que a elisão é uma forma de o contribuinte obter economia de forma lícita e dentro dos limites da lei. Este artigo foi dividido em três capítulos. Tendo como finalidade apresentar discussões a respeito das divergências das doutrinas, o direito do contribuinte, a necessidade do Estado, a ordem econômica e interpretação da norma antielisiva pelos princípios constitucionais. A divisão do artigo assim está definida: no primeiro denominado Os tributos como instrumentos de intervenção estatal, trata-se do dever do Estado e sua contraprestação para com a sociedade, bem como apresentar o conceito de tributo e suas espécies, e os princípios elencados pela constituição que são pertinentes ao assunto, destacando o princípio da solidariedade. O segundo, intitulado Planejamento tributário na ordem econômica, versa sobre a ordem econômica, os limites e diferença da elisão e da evasão fiscal, e a exposição da norma geral antielisiva. O terceiro capítulo denominado Interpretação da norma geral antielisiva em face dos princípios constitucionais, faz o paralelo da norma com a extrafiscalidade, os princípios da Legalidade, da Solidariedade, e da Ordem Econômica.

**Palavras-chave:** Norma geral antielisiva, Princípio da solidariedade, Princípio da legalidade, Ordem econômica.

**Abstract/Resumen/Résumé**

In order to study the general rule antielisiva, outlined the sole paragraph of art.116 of the National Tax Code seeking interpret it in light of constitutional principles. The said device in conjunction with the principle of solidarity, considered by the doctrine comes to disregard acts or taxpayer's legal transactions in order to save taxes. Another part of the doctrine, argues that the device it is evasion, sexual misconduct. Thus making it clear that the avoidance is a way to get the taxpayer economy lawfully and within the limits of the law. This article has been divided into three chapters. For purposes of present discussions about the differences of doctrines, the right of the taxpayer, the need of the state, the economic

order and interpretation of the rule antielisiva by constitutional principles. The division of the article so is defined: the first called The taxes as instruments of state intervention, it is the duty of the state and its consideration to society and introduce the concept of tribute and their species, and the principles described by constitution that are relevant to the subject, highlighting the principle of solidarity. The second, entitled Tax planning in the economic order, deals with the economic order, the limits and the difference avoidance and tax evasion, and the exposure of the general standard antielisiva. The third chapter called Interpretation of the general rule antielisiva in light of constitutional principles, is the parallel of the standard with extrafiscality, the principles of legality, Solidarity, and Economic Order.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** General standard anti avoidance, Principle of solidarity, Principle of legality, Economic order.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, expor as divergências das doutrinas quanto à terminologia e interpretação do dispositivo.

O objetivo desta pesquisa é confrontar a norma geral antielisiva com os princípios constitucionais, sobressaltando o da solidariedade e o da legalidade, também demonstrar a visão do Estado e a do contribuinte frente a arrecadação de tributos e a liberdade econômica.

A metodologia utilizada para a realização da pesquisa foi o método de abordagem dedutivo, haja vista a racionalização e a combinação de ideias no sentido interpretativo; e o método de procedimento monográfico, pois é um estudo sobre tema específico de relevância. A técnica da pesquisa é indireta, abrangendo a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica.

A estrutura do artigo divide-se em três capítulos. O primeiro capítulo diz respeito aos tributos como instrumento de intervenção estatal. Neste capítulo encontram-se o conceito de tributos e suas espécies, os princípios jurídicos da tributação, e uma breve explanação da solidariedade social como princípio constitucional. O segundo capítulo versa sobre o planejamento tributário na ordem econômica, discorrendo sobre a Ordem Econômica, a Elisão e Evasão Fiscal e a polêmica norma geral antielisiva. Por fim, o terceiro capítulo delinea a discussão sobre a interpretação da norma geral antielisiva em face dos princípios constitucionais, como o princípio da legalidade e o princípio da solidariedade, fazendo também um paralelo entre a norma e a extrafiscalidade e a ordem econômica.

# **1 OS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO ESTATAL.**

O Estado carece, em seu exercício financeiro, recolher recursos para preservar sua estrutura, oferecendo ao cidadão-contribuinte suas atribuições, como provedor das necessidades coletivas. Para tornar possíveis essas atividades, tem como principal fonte a cobrança de tributos que geram as receitas públicas, para investir nos propósitos fundamentais, delineados no artigo 3<sup>a</sup> da Constituição Federal, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, e ainda, promoção do bem de todos, sem discriminação alguma.

Apesar de os tributos estarem previstos na Constituição Federal, como prestação compulsória, a real razão, ou seja, a finalidade de sua criação é garantir recursos financeiros para a adequada existência do Estado; para que sejam efetivadas as ações governamentais do Estado.

Há, no entanto, a subsistência da contraprestação do Estado para com a sociedade, que converte o tributo recebido do contribuinte, em benefícios como segurança, saúde, educação, lazer, que em sua essência tem o fim de promover o bem-estar social, atingir os objetivos fundamentais.

Entretanto, por mais que o objetivo do tributo esteja claro, nem sempre retribui ao esperado. Conseqüentemente, surgem duas atitudes da sociedade, buscar na lei lacunas ou disposições para a redução da carga tributária, e a contrária, a fraude ou omissão do fato.

O Sistema Tributário, para concretizar o ideal de justiça, nunca deve ocultar os direitos e garantias individuais. Para tanto, tem-se a lei como escopo dos contribuintes.

Faz-se mister destacar a realidade das empresas frente a esse cenário, que causa desestímulo tanto para criação da iniciativa privada como para o crescimento da mesma. Além da obrigação de arcar com altas cargas tributárias, precisa cumprir suas obrigações para com o Fisco. Existe aqui uma linha tênue, entre todos os encargos da empresa e a consequência para o consumidor final, pois toda a movimentação irá produzir efeitos tanto para a empresa quanto para os consumidores, fazendo todos contribuírem quer de forma direta ou indireta.

É bem verdade que se a gestão dos recursos públicos fosse eficaz, não se demandaria a elevada carga tributária. Assim, cabe ao contribuinte pleitear não somente um



aproveitamento do que está disposto atualmente, mas uma reforma tributária mais justa, que reduza a carga tributária e ponha fim às atitudes ilícitas.

## **1.1 Conceito de Tributos e suas Espécies**

Conforme o artigo 3<sup>a</sup> do Código Tributário Nacional, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entende-se como características dos tributos o poder que o Estado tem de cobrar, ou seja, a coercibilidade, pois independe da vontade do contribuinte uma vez praticado o fato gerador. A obrigação de dar dinheiro ao Estado, a chamada prestação pecuniária. A prestação instituída por meio de lei torna-se aqui de extrema importância ressaltar o princípio da legalidade, uma vez que ninguém é obrigado a cumprir pagamento de tributo que não anteriormente definido em lei. Não é multa, pois essa difere do objeto de tributo, por ser penalidade. E é cobrado mediante lançamento, feição documental, não se admitindo lançamento verbal.

À luz do que preleciona Kiyoshi (HARADA, 2012), não se faz necessário buscar uma definição de tributo, pois a normatização já se encontra no Código Tributário Nacional. O tributo nada mais é do que a efetiva cobrança em dinheiro que o Estado impõe aos cidadãos em virtude do seu poder de império.

Nos termos do direito positivo brasileiro, as espécies de tributos são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias, delineados e reconhecidos pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 5<sup>a</sup>, a clássica divisão tripartite dos tributos, que já se encontra superada, e contempla também as contribuições especiais, acrescentadas pela Constituição Federal em seu artigo 149; e por fim os empréstimos compulsórios, definidos no artigo 148 da Carta Magna. A seguir, breve definição e diferença dos tributos.

Imposto é tributo que tem seu fato gerador em situação que independe, ou seja, não vincula qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conforme o artigo 16 do Código Tributário Nacional. O imposto tem como finalidade suprir as despesas gerais da administração. O total de impostos corresponde a treze, divididos entre União, Estados e Municípios, incidentes sobre o patrimônio e a renda, a produção e a circulação, o comércio exterior, e por fim, em casos especiais.

Taxa delineada no art. 145, II da Lei Suprema e art. 77 do Código Tributário Nacional, é tributo vinculado à ação estatal, ligado diretamente à atividade pública, tem por fato gerador o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível. É um tributo que exige o retorno do Estado, pois só existe se houver a contraprestação do serviço, tem como fonte o princípio do custo-benefício.

As contribuições de melhorias, elencadas no art. 145, III Constituição Federal e arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional são tributos vinculados à atuação estatal, que advém da valorização do bem imóvel por intermédio de obra pública.

As contribuições especiais ou sociais, prevista no art. 149 e 195 da Magna Carta, advêm da atuação indireta do Estado, são tributos ligados a uma atividade estatal ou paraestatal específica que pode aproveitar ou não ao contribuinte (GRECO, 2000). Tituladas como: as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), as contribuições corporativas, e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

E por fim, empréstimos compulsórios, art. 148 da Lei Suprema, tributo que só pode ser instituído pela União, por lei complementar, que vise despesas extraordinárias, como as que decorram de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

## **1.2 Os Princípios Jurídicos da Tributação**

A correlação jurídico-tributária não é somente uma relação de poder, mas também uma relação jurídica, que tem por base o direito e se rege pela existência de princípios.

Os princípios são extremamente essenciais, pois além de atuarem normativamente, podem ser relevantes, em caso de conflito, para um determinado problema legal, mas não designam uma solução particular; são genéricos, funcionais, refletem valores.

Ensina Schoueri (2011, p. 265), “No direito e, especialmente, no Direito Tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas o objeto da atividade do legislador”. As limitações constitucionais ao poder de tributar são consideradas como verdadeiros Princípios Constitucionais Tributários, e surgem como mandamentos de otimização. Esses princípios foram criados como escopo de proteção do cidadão contra os abusos de poder, um instrumento do contribuinte contra do Estado.

Segundo os ensinamentos de Kiyoshi Harada (2012, p. 372), “[...] a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político

adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e a proteção de valores espirituais”.

Em matéria tributária, a Constituição Federal ordena os princípios gerais, a partir do art. 145. Dentre esses princípios, destacam-se os princípios da legalidade, da anterioridade, da isonomia, da capacidade contributiva, da irretroatividade e da vedação do confisco.

O Princípio da Legalidade, art. 5<sup>a</sup>, II e art. 150, I da Magna Carta, art. 97 do Código Tributário Nacional, tem sua base na objeção dos povos contra a tributação não consentida. Regula que nenhum tributo será exigido ou aumentado, se não em virtude de lei. Subentende-se que o tributo instituído por lei é consentido, pois foi anteriormente votado pelos representantes do povo, que são legitimados para manifestar a vontade da sociedade.

O Princípio da Isonomia, art. 5<sup>a</sup>, caput e art.150, II da Lei Suprema, considera tratar de forma igual os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção das desigualdades havidas. Esse princípio é pacífico de ponderação, cita-se como exemplo, no caso de empresas, a concessão de isenções em determinadas áreas, como a Zona Franca de Manaus, para estímulo do desenvolvimento saudável e equilibrado com as demais regiões do País. O principal parâmetro desse princípio é a capacidade contributiva, também princípio (art. 145, parágrafo 1<sup>a</sup> da Constituição Federal), pois visa sempre que possível cobrar impostos pela capacidade econômica, ou seja, de forma personalizada e proporcionalmente a riqueza.

O Princípio da Vedação do Tributo com Efeito de Confisco, art. 150, IV, Magna Carta, impede que o Fisco desaposse alguém de seus bens em proveito do Estado (AMARO, 2010). É considerado o confisco tanto na absorção da totalidade do valor ou do bem tributado, como ultrapassar o limite fixado em lei. Esse princípio atua em conjunto também com o princípio da capacidade contributiva, pois se excedido o limite da capacidade econômica do contribuinte, está caracterizado o confisco. Juntamente deve ser analisado o princípio da moderação ou razoabilidade, de forma que o legislador faça valer o direito do contribuinte não ser ferido, respeitando sempre o suprimento de suas necessidades básicas e o exercício de atividades lícitas.

O Princípio da Irretroatividade, art. 150, III, “a”, Constituição Federal, veda os entes federativos a cobrarem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Assim, o propósito do legislador é impedir a tributação de fatos que no momento de sua ocorrência não estavam sujeitos à incidência tributária, e garantir a tributação já ocorrida, não podendo ser objeto de majoração por lei posterior. Protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5<sup>a</sup>, XXXVI, Magna Carta). Norteia também que o efeito retroativo somente se opera a favor do

contribuinte, nunca contra o cidadão. E conforme explanação de Luciano Amaro (2010, p. 141), “obedecidas as restrições, a lei pode, em princípio, voltar-se ao passado, se o disser expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei; se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro.”

O Princípio da Anterioridade, art. 150, III, “b” da Lei Suprema, consiste na vedação aos entes federativos de cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu. Esse princípio é para proteção do contribuinte, porém não impede a aplicação das mudanças de imediato que beneficie o contribuinte ou que não causem impacto sobre o tributo.

Por fim, não existe hierarquia entre os princípios. Como ensina Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 265),

[...] no lugar de um princípio afastar a aplicação de outro, tem-se que ambos influenciam-se reciprocamente, de modo que nem um nem outro se aplicará integralmente, mas, ao contrário, aplicar-se-ão harmonicamente, reduzindo-se a rigidez de um e de outro, a fim de se assegurar que ambos sejam minimamente observados.

Assim, entende-se que a aplicação dos princípios não deve ser vista sob uma única ótica, mas de forma igualitária, onde ambos se apoiam a fim de equilibrar a relação em questão e trazer a solução que correspondam aos interesses das partes harmoniosamente.

### **1.3 A Solidariedade Social como Princípio Constitucional**

É possível enxergar o poder que o Estado exercer frente aos particulares, usando como instrumento a lei, para arrecadar recursos com o fim de retornar a sociedade por meio dos serviços, a sua contribuição. A essa atividade, mesmo que obrigatória, dá-se o nome de solidariedade. Obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público é o que movimenta a redistribuição de renda.

A cobrança de pecúnia do Estado para realizar as atividades estatais ocorre de forma justa, pois cada indivíduo contribui conforme suas possibilidades. Interpreta-se que a pessoa que tem maiores condições financeiras, mais bens, contribui segundo sua riqueza, pois em detrimento de outras, esse possui uma possibilidade maior que não prejudicará sua subsistência.

O Princípio da Solidariedade encontra-se no art. 3<sup>a</sup>, I da Constituição Federal, e assim dispõe: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Esse princípio, como dito anteriormente, visa a redistribuição da renda essencialmente pelo gasto público.

A Solidariedade assim como os demais princípios, é um escudo de proteção dos contribuintes, que limita o poder de tributação do Estado, suprimindo seu arbítrio.

A promoção de uma sociedade justa e livre, nada é contraposta a solidariedade, uma vez que esta procura promover o nivelamento de renda na sociedade, seguindo os padrões da lei.

Existe certo questionamento quanto ao princípio da solidariedade ser o substituto do princípio da legalidade, ponto em que Hugo de Brito defende que, a solidariedade não veio como novação ou restrição a outros limites, e sim como somatória, pois os princípios se completam para controlar o Poder e beneficiar os particulares. Essa colocação surgiu devido a invocação do princípio da solidariedade pelos governantes, com objetivo de ampliar os limites impostos pela legalidade, fato não apoiado na lei. (MACHADO, 2007).

Os princípios constitucionais, no que diz respeito à tributação são limitações ao poder de tributar, e devem ser entendidos como limite ao domínio do Estado, e não a favor de sua ampliação de poder.

Em consonância ao princípio da capacidade contributiva, mesmo instituído ou aumentado por lei, o tributo deve ser considerado inconstitucional, se sua cobrança não está de acordo com a capacidade contributiva. (MACHADO, 2007).

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ORDEM ECONÔMICA**

Atos que correspondem ao planejamento tributário não se resumem a modelagem de fatos, mas incluem a escolha da lei que define o direito garantido.

A associação do planejamento tributário à um problema é como forma de detecção de preenchimento. São significativas as escolhas tributárias diferentes que um mesmo dispositivo permite.

Planejamento tributário e elisão são distintos quanto ao seu conceito, enquanto o primeiro é uma atividade exercida pelo contribuinte, o segundo é a consequência obtida pelo exercício do planejamento.

Um dos mais complexos assuntos no planejamento tributário é a elisão e a evasão, tanto pelo fato de tracejar os limites do planejamento fiscal como as diferenças dos institutos.

São muitas as posições doutrinárias a respeito, algumas se apoiam no positivismo formalista, outras no economicista, cada uma defendendo uma parte do impasse, quer contribuinte ou Estado. Assim surge a norma antielisiva, a fim de propor a ponderação de ambos os valores, a interpretação valorativa de acordo com corrente majoritária.

A terminologia de fato é fundamental, porém aqui tem causado grande comoção.

Os artigos das normas são de certa forma, “genéricos”, pois em sua maioria, não correspondem especificamente a um fato, mas a cenários que dependem das circunstâncias, apresentados em diversos pontos, e é exclusivamente nisso que encontramos o porquê das mais variadas interpretações, a generalidade da norma.

Conforme explanação do doutrinador Edmar Filho, “Há quem suponha ser possível a eliminação do planejamento tributário mediante o fechamento de lacunas do ordenamento jurídico.” (2009, p. 12). Denota-se que há um conflito de interesses e expectativas a partir do ponto estrutural do dispositivo. Por parte do Estado, o desejo de baixo potencial de ação. E por parte dos contribuintes, o cumprimento de seus direitos.

## **2.1 A Ordem Econômica**

A ordem econômica vem assumindo sentido jurídico desde a Carta Magna de 1824, onde reuniu os temas econômicos até a nossa atual Constituição Federal de 1988, essa por sua vez inovando quer na abrangência da matéria, bem como no conteúdo. Tudo passou por um processo de construção e otimização.

O art. 170 da Constituição Federal define como fundamento da República Federativa do Brasil,

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

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

A livre iniciativa é constitucional, portanto deve ser resguardada. O cidadão está apto para iniciar sua empresa e administrá-la sem interferência estatal, contanto que dentro do seu limite. Porém, para toda atividade com finalidade econômica, tem-se a responsabilidade de

colaborar financeiramente com a sociedade, em obediência a função social, ao dever de cidadania.

Segundo Torres (2012, p. 10), “[...] O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto”. Livre, porém está comprometido a observar a legislação, pois não seria justo beneficiar a economia de impostos a um, enquanto outro contribuinte em situação equivalente sofre a incidência tributária.

Ainda nesse sentido,

Como *limite*, o legislador não pode executar uma política econômica e social de sinal contrário ao imposto pelas normas constitucionais; como *impulso*, o princípio da democracia econômica e social exige positivamente ao legislador (e aos outros órgãos concretizadores) a prossecução de uma política em conformidade com as normas concretamente impositivas da Constituição (CANOTILHO, 1993.p.500)

Encontram-se delimitado constitucionalmente normas que limitam o legislador brasileiro, pois esse não é livre totalmente para definir uma política econômica a sua maneira. Há certas questões que devem ser respeitadas, a primordial é o direitos humanos, a existência digna, a dignidade do individuo observando os ditames da justiça social. A vida sempre tem maior relevância à ordem econômica. Com clareza, ensina Eros Grau,

[...] as relações econômicas – ou atividade econômica- *deverão ser* (estar) findadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relações econômicas ou atividade econômica) assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. (2010.p.66).

O Estado deve ter responsabilidade social ao explorar a atividade econômica.

Por meio dos tributos, conseguimos caminhar para o desenvolvimento social, a erradicação da pobreza e a resolução das desigualdades regionais entre muitas outras melhorias a sociedade.

## **2.2 A Elisão e Evasão Fiscal**

A elisão e a evasão fiscal fazem parte do mesmo âmbito: os limites do planejamento tributário. Apesar de bastante claro esses conceitos básicos, faz-se necessário apresentar a diferenciação dos institutos.

O planejamento tributário é defendido por correntes que possuem pontos de vista divergentes. Essa contraposição foi iniciada sobre a seguinte vertente: “Desde a publicação da Lei Complementar nº 104, de 2001, surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (antissimulação)?” (TORRES, 2012, p. 2). É bem verdade que com o surgimento do art. 116 do Código Tributário Nacional, a defesa das correntes divergentes cada vez mais se firmam na lacuna da lei, e na sua própria divergência.

O limite do planejamento tributário define-se entre a elisão e a evasão fiscal. Assim, o que diferencia em âmbito geral, o instituto da elisão com o da evasão fiscal, é a possibilidade que a pessoa jurídica tem de explorar a expressiva letra da lei.

Quando praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a legislação definiu como fato gerador, nasce a obrigação para com o fisco, e essa obrigação subsiste independente da validade ou invalidade do ato.

Entende-se como fato gerador do tributo, a circunstância da vida, apresentada quer seja por ato, fato ou situação jurídica, que delineada em lei origina a obrigação tributária. (TORRES, 1997).

Como bem coloca Estrella (2014, p.1) “[...] a ocorrência do fato gerador funcionará como o divisor de águas na conceituação da elisão e da fraude fiscal”.

Segundo Torres (2012, p. 55),

A consequência natural na teoria da elisão fiscal foi a superação das teses extremadas no sentido da sua ilicitude generalizada ou licitude permanente, exurgindo a ideia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.

A linha de pensamento do autor defende que a elisão tem dois lados: o lícito e o ilícito (abuso de direito), e não somente uma ideia generalizada, o ‘único significado’ da elisão como economia de impostos.

A evasão fiscal, conforme entendimento dominante é caracterizada por ilicitude, acometida por meios fraudulentos, como: sonegação, fraude, simulação e dissimulação, concomitante ou posterior ao advento do fato gerador. Higuchi (2013, p. 638), bem esclarece que,

A doutrina e a jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente à figura de simulação ou dissimulação.



A evasão por sua vez é um vício, que busca uma hipótese tributaria desfavorável, uma forma de mascarar o comportamento fraudulento. É um crime flagrante contra a ordem tributária, onde o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Visa de forma ilícita evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos; usando de instrumentos como omissão de informações, falsas declarações, documentos falsos, entre outros.

Higuchi também destaca o conceito de elisão fiscal, sua licitude, eliminação do fato gerador, e concordância com o planejamento tributário: “A elisão fiscal por outro lado, é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para a economia de tributos.” (2013, p. 638).

Segundo Luciano Amaro (2010, p. 259), que também diferencia os institutos:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo.

[...]

O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para a desqualificação da forma jurídica adotada.

A elisão fiscal importa em incidência menos onerosa, não incidência e isenção do tributo, através de ato ou celebração de negócio jurídico previsto legalmente. Pauta-se no ordenamento jurídico, uma vez que ninguém é obrigado a escolher o caminho mais oneroso. Trata-se de planejamento tributário. Em regra, dá-se antes da ocorrência/concretização do fato gerador. Todavia, existem exceções, como por exemplo, a elaboração da declaração do IRPF, posterior ao fato gerador, ainda assim, possível uma incidência menos onerosa por meio dos abatimentos de despesas do todo do rendimento (meios lícitos).

De forma contrária, a evasão fiscal evita que a autoridade conheça do nascimento da obrigação tributária, o contribuinte esconde um fato que já ocorreu a fim de fugir a tributação. Em regra, é um fato que ocorre posterior ao fato gerador. Porém, também existe exceção, como por exemplo, o contribuinte do ICMS que faz a emissão de notas fiscais fraudulentas antes do despacho da mercadoria (meios ilícitos).

Muito se diferenciam os conceitos de elisão e de evasão, porém para o prosseguimento desse trabalho, conclui-se que a diferenciação de elisão e evasão fiscal dá-se pela licitude e o momento da ocorrência. A elisão é lícita, e ocorre através do planejamento

tributário. Em regra, antes do fato gerador. E a evasão, por sua vez, é ilícita, pois evita que a autoridade conheça a ocorrência do fato gerador. Em regra, ocorre após o fato gerador.

Hoje em dia perdura o que ainda fixado pela Lei Complementar nº 104/2001 no art. 116 do Código Tributário Nacional. O que muda são as formas de interpretações dos mais diversos autores. O que deve prosseguir, independentemente, é o direito do contribuinte em obter a possibilidade de uma forma de economia nos tributos.

### **2.3 A norma geral antielisiva**

A criação da norma geral antielisiva fiscal se propõe a combater o abuso das formas jurídicas no direito tributário.

Através do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, acrescido pela Lei Complementar nº 104, de 2001 que assim dispõe:

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.

Obteve-se a denominada norma geral antielisão fiscal. O objetivo da norma é evitar a elisão ineficaz/ilícita.

Alguns doutrinadores consideram inconstitucional a formulação dessa norma, por o sistema tributário ter sido concebido durante a vigência de um conjunto rígido de regras e princípios. Fundamentam-se, como exemplo, no Código Tributário Nacional que deixa expresso a vedação do emprego da analogia que resulte a cobrança de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1).

Consoante ao art. 116 entende-se que o fato gerador e seus efeitos são considerados quando ocorre a situação de fato, no momento em que é realizada, e de direito, no momento em que é criada e fundamentada.

Há correntes divergentes a respeito da interpretação do que o legislador quis nortear no parágrafo único. A primeira corrente defende a inconstitucionalidade de o texto ser antielisivo, por se tratar da possibilidade de a administração desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação, o que denomina evasão fiscal.

A segunda corrente de idéias é filiada a possibilidade e conveniência da constitucionalidade das normas antielisivas. Regulamenta, em síntese, a possibilidade de desconsiderar o planejamento fiscal para fins tributários.

A norma antielisiva segundo Estrella (2014, p.2): “[...] Essa doutrina reconhece a tensão entre os princípios constitucionais e defende o seu equilíbrio. Há um conflito entre princípios constitucionais (de um lado, a legalidade tributária fechada e de outro, a capacidade contributiva)”. Seguindo esse raciocínio, temos a visão da ponderação, o ponto chave para a solução das discussões acerca do extremismo terminológico. O autor continua defendendo a ideia, ressaltando que,

[...] essa doutrina afigura-se como a que melhor apresenta resultados positivos para o contribuinte e para o fisco, pois não sacrifica por inteiro nenhum dos valores assegurados pelos princípios. Adota-se uma posição mais equilibrada, sem dar margens a distorções. (p.2)

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça, afirmou que em matéria tributária: “[...] a interpretação econômica se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica” (STJ, 1.º T., REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.06.2005, DJ 28.08.2005).

A medida antielisiva vem ao encontro do aquecimento da economia, pensando não só no presente, mas também no futuro, assim aumentando a arrecadação e controlando os gastos públicos, defende a corrente a favor da norma. Porém se pensarmos dessa forma, estaremos simplesmente ignorando a possibilidade de o contribuinte economizar legalmente, em prol da arrecadação do Estado.

Conclui Ivo Carvalho (2008, p. 58) sobre a norma antielisiva:

As normas antielisivias combatem justamente está prática do contribuinte de evitar a incidência tributária ou, até mesmo, diminuir o *quantum* de tributo devido. A fenomenologia da norma antielisiva advém, portanto, da utilização do planejamento tributário pelos contribuintes, entendido como prática lícita e perfeitamente consoante o texto constitucional.

A prática da elisão não pode ser vedada pelo ordenamento jurídico, em virtude de o planejamento tributário ser técnica de economia de tributos perfeitamente lícita no país.

O dispositivo do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, carece de regulamentação legal, pois finaliza: “[...] observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, de forma que, enquanto não editada lei, não será possível a aplicação da denominada norma geral antielisão.

### **3 INTERPRETAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Em face do aumento do dever de solidariedade, prevalece o papel do Estado, porém esse poder estatal não deve interferir na liberdade que o contribuinte tem, analogicamente entende-se a liberdade econômica, se balizada na lei.

“O planejamento tributário deve ser visto como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia tributária [...]”. (RIBEIRO; BASSOLI, 2007, p. 148). É importante e essencial à busca pela menor tributação para o negócio, nos limites da lei.

“É direito do contribuinte organizar seus negócios com o objetivo de reduzir os encargos tributários, desde que não ultrapasse os limites da legislação, através do planejamento tributário (elisão fiscal), com a redução lícita da carga tributaria.” (RIBEIRO; BASSOLI, 2007, p. 147).

A interpretação dos princípios constitucionais frente a chamada norma geral antielisiva é complexa. Os doutrinadores dividem-se entre seguir os princípios da legalidade, segurança jurídica ou seguir os princípios da solidariedade e capacidade contributiva. Ambas as correntes fundam-se nos princípios delineados pela Constituição Federal, porém é perceptível a ideia a que se filiam. De um lado a preferência pelo Estado como administrador e arrecadador para gerenciamento das atividades públicas, e em contrapartida o defesa do indivíduo-contribuinte em ter resguardado seu direito a economia e liberdade.

É bem verdade que a norma antielisiva deixou lacunas alargadas, e sua discussão inicia-se pela terminologia.

André Luiz Estrella (2007, p. 221), já dispõe:

[...] As disposições principiológicas sintetizam a ideia de direito e justiça vigentes no momento social, por refletirem diretamente os valores escolhidos pela sociedade no texto constitucional. Desta sorte, dirigem-se aos Poderes de Estado, condicionando-os na aplicação e interpretação das normas.

É importante atentar a interpretação dos princípios frente à norma, com o objetivo de equilibrar as discussões existentes.

### **3.1. Norma Geral Antielisiva e a Extrafiscalidade**

Não há dúvida de que a principal finalidade de tributos é a arrecadação de recursos para custeio das atividades públicas. Em seguida, tem-se o poder que o estado tem para intervir nas relações econômicas.

A extrafiscalidade é utilizada pelo Estado com a finalidade regulatória de mercado ou da economia de um país, através de impostos como por exemplo: IE, II, IOF, IPI; para desestimular certa conduta.

Para Ivo Carvalho (2008, p. 178), “[...] O objetivo da extrafiscalidade não é a arrecadação de tributo, mas precisamente o reflexo econômico e social dos indivíduos em não praticar o fato jurídico tributário”.

Conforme ensinamentos de Fernando de Oliveira e Estevão Horvath (2002, p. 59), a extrafiscalidade é:

A extrafiscalidade, por seu turno, ocorre quando a legislação de um tributo é elaborada com providências no sentido de prestigiar certas situações (ou, ao contrário, desprestigiar outras), tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso (ou, em outras situações, mais gravoso). Em suma, utiliza-se do tributo com fins diversos do meramente arrecadatórios.

O confronto da norma geral antielisiva e a extrafiscalidade acontece quando considerada a elisão como pressuposto da extrafiscalidade. A tributação extrafiscal guia o entendimento de que o contribuinte pode praticar a elisão fiscal sem que haja lesão ao Estado. Considera-se essa a finalidade do legislador ao instituir a extrafiscalidade. Logo, uma norma antielisiva ferirá a tributação extrafiscal. (CARVALHO, 2008)

### **3.2 Norma Geral Antielisiva e o Princípio da Legalidade**

É necessário e relevante que em matéria tributária, o princípio da legalidade seja apreciado de forma estrita. À norma tributária, não podem ser estendidas interpretações analógicas, flexíveis e extensivas, pois acarreta na criação de tributos sem lei, o que é nitidamente inconstitucional. O respeitável doutrinador Ives Gandra, em resposta a parecer, declara sobre a aplicação da analogia em matéria tributária: “[...] deve ficar adstrita às hipóteses em que beneficie o contribuinte” (2007, p.28).

Ives Gandra citando os ensinamentos de Aliomar Baleeiro afirma: “[...] o governo tudo pode, dentro da lei, nada fora dela; e o contribuinte nada pode contra a lei, mas tudo o

que a lei não impede” (2007, p. 29). Por tal exposição, entende-se que o contribuinte tem o escudo da lei, ao passo que o Estado o poder da imposição.

A segurança que a lei proporciona é um dos pontos fundamentais para o desenvolvimento do país e para a economia de mercado. A respeito de incidência tributária “[...] não cabe ao Fisco optar pela solução que lhe parecer mais adequada, em processo de flexibilização da lei, mas se ater estritamente ao tipo que a lei define” (MARTINS, 2007, p. 31), reverenciando, assim, o princípio da legalidade, pedra angular da Constituição Federal, e respeitando o direito do contribuinte.

O parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, segundo Ives Gandra pretendeu equiparar “[...] a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) a evasão (conduta ilegítima), confundindo institutos que sempre tiveram tratamento distinto nas doutrinas brasileira e comparada” (2007, p. 33). Considera-se esse dispositivo inconstitucional, por vários erros, um deles atribuir ao Poder Executivo a regência do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ato que minimiza o princípio da legalidade e a atuação do Poder Legislativo. Além de manifestar dependência de lei ordinária, não produzida ainda, portanto, possui ineficácia.

É interessante pontuar a gravidade da norma, para Ives Gandra (2007, p.34),

[...] 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.

O autor continua seu pensamento:

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos arts. 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por uma mera opinião do fiscal. (2007, p. 36)

Não deve o Estado, reconhecida a licitude da atividade, criar impedimentos a soluções empresariais. No mercado atual existe extrema competitividade, e a busca da redução de custos, despesas e encargos são estratégias para manter a atividade empresarial na sociedade moderna.

Segundo Ives Gandra (2007), se a lei tributária pudesse delegar competência ao Poder Executivo para utilizar da analogia nas interpretações dos dispositivos, se executaria total subversão dos princípios e garantias. Nesse sentido, o autor conclui: “Eis a razão pela

qual grande parte da doutrina – a qual eu me filio – sustenta ser flagrantemente incompatível com nosso sistema constitucional a chamada norma tributária anti-elisão” (2007, p. 41).

Dentre os vários erros, também se encontra o fato de o dispositivo referir-se a lei ordinária para definir as normas da matéria tributária, quando esse papel é definitivamente da lei complementar, segundo art. 146 da Lei Suprema.

Para Hugo de Brito Machado (1999), a lei pode e deve reduzir as lacunas das normas, porém, não pode modificar o significado, a essência destas.

Por fim, interpreta-se a matéria tributária conforme princípio da legalidade com o escopo de proteger direitos; uma garantia fundamental apesar de não delineada no corpo dos direitos e garantias fundamentais. O art. 5º em seu § 2º vai de encontro ao exposto: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. Portanto, reveste-se de cláusula pétrea.

### **3.3 Norma Geral Antielisiva e o Princípio da Solidariedade**

Podemos equiparar os direitos dos contribuintes aos direitos de cidadania. Ser justo com seu Estado é contribuir segundo suas possibilidades para o exercício estatal. O Estado para ser justo com seus cidadãos, deve administrar os recursos arrecadados em prol do interesse público. Assim, “[...] A solidariedade é, de fato, um dever público-constitucional, devendo permanecer sempre como garantia de unidade, mesmo diante de contingentes contraposições políticas” (RIBEIRO; BASSOLI, 2007, p. 144).

O Estado não somente é o detentor do recolhimento dos recursos financeiros da coletividade, mas também é membro desta (SOUSA, 1964).

“A obtenção de recursos pelo Estado é também efetuada no regime de trocas. Ou seja, a tributação somente se justifica na base de uma produção, pelo Estado, de serviços e atividades de interesse da coletividade” (RIBEIRO; BASSOLI, 2007, p.145). Destarte, acentua-se a concepção de Estado-coletividade. O recolhimento de tributos é maneira de contrapartida para contribuição de custo do Estado, esse dever é condição fundamental de existência do mesmo.

Segundo Rubens Gomes de Sousa (1964, p. 69),

Sempre me pareceu exata, no plano econômico, a definição da tributação como sendo “redistribuição forçada de valores”. O Estado não tributa para absorver valores econômicos em caráter definitivo: tributa para redistribuir esses valores pela forma mais conveniente à coletividade.

É importante salientar que o princípio da solidariedade não se limita a equilibrar as regras do mercado, mas a promover uma sociedade justa e igualitária, no sentido de redistribuição de renda e realização de atividades de bem comum. Nesse sentido o art. 145 da Carta Magna em seu § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ribeiro e Bassoli parafraseiam Onofre, com objetivo de deixar claro a importância que a capacidade contributiva tem frente à tributação e o princípio da solidariedade:

O Estado social tributário de direito, preconizado pela Constituição Federal, reclama justiça social; portanto, tributo justo não é aquele que resulta da aplicação da lei a todos os fatos geradores a que ela se refere, mas o que efetivamente capta a capacidade contributiva demonstrada e atende aos princípios da solidariedade e isonomia, afirma Onofre Alves Batista Jr. (2007, p. 147)

Observa-se na citação acima que o autor somente atenua o respaldo do Estado para cobrar tributo fundamentado estritamente no princípio da capacidade contributiva. É bem verdade que a capacidade contributiva deve ser observada, mas nunca deve se sobressair aos demais princípios. Promover o equilíbrio desses valores é fundamental.

Nosso ordenamento tem como característica rigidez, portanto, não é flexível. O princípio da solidariedade prevalece até o início de outro princípio, como o da legalidade. Uma sociedade livre e justa deve ser interpretada no sentido mais amplo, abrangendo o direito tributário, campo este que não é passível de analogia, mas está restrito ao que imposto por lei.

### **3.4 A Interpretação da Norma Antielisiva frente à Ordem Econômica**

O princípio da competitividade e da não intervenção estatal atuam como pressupostos do direito econômico e do direito privado. (MARTINS, 2007).

O direito a liberdade abrange o direito de liberdade econômica.

Bem esclarece Ribeiro e Bassoli (2007, p. 149) que,

A ordem econômica encontra fundamento na livre iniciativa, pois esta se assenta na busca da maximização dos lucros e da diminuição dos custos, destacando-se a diminuição da carga tributária. Os empresários têm o direito de concluir os negócios jurídicos de acordo com as formas que queiram eleger no âmbito da legalidade. Ou seja, não havendo norma que declare ilícitos os negócios cujas consequências



tributárias sejam mais brandas que a de outros, aqueles são válidos, ainda que motivados pela intenção de se eximir ou de buscar o menor pagamento de tributos. Isto porque a obrigação tributária só existirá se ocorrer o fato impositivo do tributo definido em lei.

Pode-se dizer, que o âmago do assunto se encontra resumidamente nessa citação. As autoras bem esclarecem a livre iniciativa com embasamento da ordem econômica, o dever e direito do contribuinte, a liberdade que o contribuinte tem de escolher dentre as possibilidades legais o menor recolhimento de tributos. E ressaltam:

[...] A economia de tributo quando baseada na premissa de que ninguém é obrigado a escolher condutas mais tributadas quando tem possibilidade de realizar os negócios por caminhos mais livre da tributação ou não tributados, é aceita de modo generalizado pela doutrina. (RIBEIRO; BASSOLI, 2007, p. 150).

O Fisco não pode intervir na liberdade de administração da atividade empresarial, respeitada a legislação. O contribuinte tem o direito de economia de tributo e não está obrigado a obedecer a situações aquém das impostas em lei. A incidência tributária só recai perante o fato gerador realizado.

Como ensina José Maria Arruda de Andrade (2007, p. 401), “[...] deve-se evitar a ideia de que a consideração econômica esteja ligada a uma técnica econômica e não a uma jurídica”. Levar em consideração o fator econômico é uma hipótese, porém sempre dentro da norma jurídica.

Para José Maria Arruda de Andrade (2007, p. 401),

A interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não deve ser abandonada. O direito tributário prende-se ao fenômeno econômico, e este não deve ser desconsiderado em seu processo interpretativo. Não seria aceitável que o interprete ou aplicador da norma ignorasse por completo as formas jurídicas, saindo em busca do significado econômico do negócio em análise.

A interpretação jurídica é muito importante, através dela tem-se a vontade do legislador expressada pela norma. Destarte, colocar frente a realidade é o ponto central. E assim é o direito em todos os seus ramos, a somatória da norma com a realidade econômica para obter-se o resultado justo a época vigente.

Somando a ideia de ‘realidade do fato’, Marco Aurélio Greco (2006, p. 328) discorre, “Analisar determinada questão apenas da perspectiva econômica ou dos efeitos tributários é continuar a utilizar um modelo estrutural (por categorias abstratas) e deixar na penumbra a vida tal como ela é”.

É interessante citar o desenvolvimento econômico do país como um dos objetivos ao qual a defesa da norma geral antielisiva se fundamenta. Entretanto esse fundamento por si só viola o conceito de justiça.

Observa-se que a norma geral antielisiva frente a ordem econômica, pretende desconsiderar as formas de economia de tributos respaldando-se na capacidade econômica do contribuinte, porém a todos lhe é devido o direito a liberdade econômica.

Na ordem econômica, a elisão deve ser considerada. A busca de meios para pagar menos tributos, sem violar a lei, é uma guerra do tudo ou nada, interpretada na visão do contribuinte, pois ou se tem caracterizada a elisão ou se deve arcar com a multa estipulada pelas autoridades da administração por meio da desconsideração de atos ou negócios jurídicos, apesar de não se ter os procedimentos necessários para tal prática do fisco.

## CONCLUSÃO

A norma geral antielisiva foi acrescentada pela Lei Complementar nº 104, de 2001 e está delineada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Essa terminologia não está pacificada pela doutrina, parte entende que o dispositivo legisla sobre evasão, enquanto a outra parte entende ser norma antielisiva.

Os objetivos da pesquisa propostos no anteprojeto tracejaram rumo específico, porém a essência da pesquisa permaneceu, que em síntese é trazer a importante análise da evasão e da elisão fiscal, destacando o espaço de tempo que as distingue, e, principalmente, analisar a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN em face dos princípios constitucionais e da ordem econômica.

A metodologia utilizada em sua finalidade consiste na combinação de idéias no sentido interpretativo, explanar o assunto do plano geral para o particular, utilizando como meios a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica, desenvolvidas com base em material elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

É importante citar a dificuldade em interpretar o tema por haver divergências na doutrina e ainda não haver posicionamento da instância superior sobre o tema.

A complexidade do assunto é tanto pelo fato de tracejar os limites do planejamento fiscal como as diferenças dos institutos. Existem muitas posições doutrinárias a respeito, tanto pelo fato de haver lacuna na lei, como pelo fato de termos os artigos das normas, “genéricos”, pois em sua maioria, não correspondem especificamente a um fato, mas a cenários que dependem das circunstâncias, apresentados em diversos pontos, que dão espaço para as mais variadas interpretações.

O ponto central do artigo está em tratar de direitos, assunto sempre muito delicado, pois se sabe que o direito de um termina onde o de outrem começa. A partir disso temos uma linha tênue entre a necessidade do Estado em relação ao recolhimento de tributos para efetivação de suas atividades, e em contraposição a liberdade econômica do contribuinte e seu direito de economizar tributos observada a lei.

Por fim, destaca-se a interpretação da matéria tributária conforme princípio da legalidade com o escopo de proteger direitos. Em confronto com a norma antielisiva, a injusta desconsideração dos atos jurídicos, apesar de estipulada no dispositivo, pois gera impactos diretos na vida do contribuinte que se sente inseguro juridicamente e em relação a sociedade, o encarecimento do custo de vida.

Assim, foi essencial atentar a interpretação dos princípios frente à norma, com o objetivo de equilibrar as discussões existentes.

Diante do exposto, conclui-se que o que muda são as formas de interpretações dos mais diversos autores. O que deve prosseguir, independentemente, é o direito do contribuinte em obter a possibilidade de uma forma de economia nos tributos, entende-se, considerar a elisão fiscal.

## REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento Tributário, Consideração Econômica da Norma e Aspecto da Hermenêutica Jurídica. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de, (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 391 – 413.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**, Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Direito Tributário**. REsp 696.745/CE. 1º Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 28.08.2005.

CANOTILHO, J.J Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1993.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo: MP Ed, 2008.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos**. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_30/artigos/Art\\_andre.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm)>. Acesso em: 13 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. A norma antielisiva geral. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de, (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 217 – 249.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sus generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário: nem tanto ao mar, nem tanto a terra**. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas , 2012.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática.– atualizado até 10-01-2013**. 38.ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, a luz da segurança jurídica – parecer. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de, (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 25 – 49.

OLIVEIRA, Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima; BASSOLI, Marlene Kempfer. Planejamento Tributário e o valor jurídico da solidariedade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de, (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 133 - 153.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. In: **Aspectos da política tributária**. São Paulo: Fórum Roberto Campos, 1964, p. 69.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.