

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

BRUNO CAPELLI FULGINITI

**A AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO
PARA A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Porto Alegre
2009

Dedico este trabalho aos meus colegas do IBET – Porto Alegre.

Meus sinceros agradecimentos aos professores do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET em Porto Alegre.

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de abordar de maneira crítica a utilização da norma geral antielisiva, prevista no parágrafo primeiro do artigo 116 do Código Tributário Nacional, como instrumento para a imposição tributária, questionando a verificação da ausência de propósito negocial como critério de aplicação da norma antielisiva. Na prática, ainda não se sabe quais os critérios a serem aplicados para a identificação da denominada “finalidade de dissimular” prevista por essa norma, já que a Medida Provisória nº. 66, de 29 de agosto de 2002, editada com esse propósito, não foi convertida em lei. Nesse âmbito, questiona-se acerca da possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar negócios jurídicos, praticados nos termos da legislação vigente, com base na ausência de propósito negocial da operação, apenas porque visam à economia fiscal, bem como sobre a constitucionalidade da imposição tributária com base na mera manifestação de capacidade econômica ou no princípio solidariedade social, sem a observância dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.

Palavras-chave:

Direito Tributário, Elisão Fiscal, Norma Geral Antielisiva, Propósito Negocial, Legalidade, Tipicidade, Solidariedade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1. A ESTRUTURA DA NORMA GERAL ANTIELISIVA	08
1.1 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional	08
1.2 Elisão Fiscal: simulação, negócio jurídico indireto e propósito negocial	10
1.2.1 Definição de Elisão Fiscal	10
1.2.2 Simulação e negócio jurídico indireto	12
1.2.3 O conceito de propósito negocial	14
1.3 Análise crítica do significado normativo do propósito negocial	16
2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	19
2.1 A estrutura das regras de competência na Constituição Federal de 1988 e o princípio da tipicidade tributária.....	19
2.1.1 A estrutura das regras de competência	19
2.1.2 O Princípio da tipicidade tributária	20
2.2. Solidariedade social e capacidade contributiva.....	23
CONCLUSÃO	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	27

INTRODUÇÃO

Falar sobre planejamento tributário no Brasil não é algo simples. Ainda que nosso país conte com uma Constituição rígida e especialmente preocupada com a delimitação da competência tributária dos entes federativos, os contribuintes têm encontrado cada vez mais dificuldades em identificar os limites da sua autonomia negocial de maneira a exercê-la da forma tributariamente menos onerosa.

Esse problema muito se deve à promulgação da Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, denominado pela doutrina como a norma geral antielisiva brasileira. Mediante a introdução dessa norma, até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, foi atribuída à autoridade fiscal a competência para desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos quando praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Na prática, ainda não se sabe quais os critérios a serem aplicados para a identificação da denominada “finalidade de dissimular” prevista por essa norma, já que a Medida Provisória nº. 66, de 29 de agosto de 2002, editada com esse propósito, não foi convertida em lei. A elisão tributária, portanto, é tema que ainda aguarda um critério de controle estritamente jurídico que consiga compatibilizar os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade com os princípios da solidariedade social, capacidade contributiva e justiça fiscal.

Nesse contexto, surgem dois questionamentos: (1) pode a autoridade fiscal desconsiderar negócios jurídicos com base na ausência de propósito negocial da operação, apenas porque visam à economia fiscal? (2) Pode a autoridade fiscal exigir tributo em virtude da ocorrência do fato-tipo tributário “X”, quando a norma tributária aplicada para tanto prevê em sua hipótese de incidência o fato-tipo “Y”? E, nesse caso, pode a autoridade fiscal exigir tributo sem que seja preenchido o tipo tributário previsto em lei? Pode fazê-lo com base na capacidade econômica manifestada? Pode fazê-lo com base no princípio da solidariedade?

Inegavelmente, a zona de atrito entre Fisco e contribuinte se materializa com intensidade ímpar quando tratamos de planejamento tributário. Linhas tênues separam o lícito do ilícito, o arrojado do ilegal, de maneira que não há espaço para se deixar a verificação

desse limite ao arbítrio do Estado, porquanto um dos pilares do Estado de Direito é a submissão do indivíduo à lei, e não mais ao soberano.

O presente estudo, portanto, busca identificar os limites da elisão fiscal mediante o estabelecimento de critérios de controle intersubjetivamente verificáveis, orientado pelos direitos e garantias fundamentais, mas sem deixar de lado os valores consagrados pelo legislador constitucional inerentes ao Estado Social, tudo isso rejeitando a falsa dicotomia entre uma interpretação voltada ao formalismo exacerbado ou a uma validação finalística da tributação.

1. A ESTRUTURA DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

1.1 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

A partir da introdução do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº. 104/01, a doutrina nacional¹ reconheceu a existência de uma norma geral antielisiva, assim redigida:

Art. 116. (...)

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

A possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos de particulares, todavia, já existia independente da norma geral antielisiva, desde que configurada uma das hipóteses previstas no Código Civil (§1º do art. 167), assim dispostas: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Essa constatação originou séria discussão a respeito dos limites da norma geral antielisiva. HUGO DE BRITO MACHADO, de forma pertinente destacou que, dependendo da interpretação conferida a esse dispositivo, podemos estar diante de inconstitucionalidade ou então de inutilidade da norma:

Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisiva, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, dita norma terá de ser considerada inconstitucional, ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por considerar que

¹ MACHADO, Hugo de Brito. “A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo” *in Revista Dialética de Direito Tributário* n.º. 143. São Paulo: Ed. Dialética, agosto 2007; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004; SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Ed. Revista. São Paulo: Ed. José Bushatsky.

foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais se entende configurado o abuso de direito.²

Sob essa perspectiva, a norma geral antielisiva aplicar-se-ia apenas aos negócios jurídicos praticados com a observância da legislação vigente, mas cuja forma negocial esconderia o propósito de reduzir, eliminar ou retardar o pagamento de tributo.

Já no que tange à sua estrutura, a norma geral antielisiva atribuiu expressamente à autoridade administrativa a competência para desconsiderar negócios jurídicos praticados com a “finalidade de dissimular” a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Os critérios para a verificação da existência da “finalidade de dissimular” foram influenciados, em larga escala, pela edição da Medida Provisória nº. 66, de 29 de agosto de 2002. Editada com o intuito de regulamentar o parágrafo único do art. 116, a Medida Provisória elegeu a falta de propósito negocial e o abuso de forma como fundamentos específicos para a desconsideração de 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. O art. 14 da referida Medida Provisória demonstra isso com clareza:

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Conforme se pode verificar, o *caput* do artigo 14 atribuiu um significado específico à expressão “finalidade de dissimular”, consubstanciado na intenção de reduzir, evitar ou postergar pagamento do tributo ou ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Por sua vez, a identificação dessas hipóteses passa, necessariamente, pela ausência de propósito negocial ou a existência de abuso de forma no negócio jurídico realizado.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2008, pp. 357-63; cf. “A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 143. São Paulo: Ed. Dialética, agosto 2007. p. 49.

Acrescenta, ainda, que é indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato, bem como considera abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A caracterização do propósito negocial, portanto, parece estar intimamente relacionada com a intenção do contribuinte ao escolher a forma jurídica pela qual irá realizar determinado ato ou negócio. Não se trata, portanto, de hipótese de simulação³, mas da realização de um negócio jurídico alternativo ou indireto⁴. Nessa hipótese, de acordo com a interpretação conferida pela fiscalização tributária, a economia tributária não pode ser o único motivo para a realização da operação mediante a forma legal alternativa, sob pena de configurar a ausência de propósito negocial.

No entanto, independente de a Medida Provisória nº. 66/02 não ter sido convertida em lei, surge o questionamento sobre ser possível desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico apenas porque o contribuinte optou por uma forma legal alternativa para concretizá-lo ou porque o negócio jurídico praticado produz o mesmo resultado econômico que aquele que deixou de ser realizado para evitar a tributação. Afinal, se o negócio foi firmado nos termos da legislação vigente, a existência de uma forma jurídica mais simples ou menos onerosa tem o condão de torná-lo ilegal? Quais os critérios para se identificar a forma mais simples? No que consiste a onerosidade de um negócio jurídico? Onerosidade para quem? Enfim, o mero intuito de economia tributária pode torná-lo ilegal? Existe um dever cívico de se pagar o máximo de tributos possível?

Esses e outros questionamentos são objeto do presente estudo, mas, para que sejam adequadamente analisados, cumpre, inicialmente, identificar o que se entende por elisão fiscal e quais as características que devem ser observadas para que seja verificada sua validade.

1.2 Elisão Fiscal: simulação, negócio jurídico indireto e propósito negocial

1.2.1 Definição de Elisão Fiscal

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004, p. 243.

⁴ *Ibidem*, p. 261; De acordo com o autor, ocorre negócio jurídico indireto quando determinado negócio é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar.

De acordo com ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, elisão fiscal consiste na conduta do contribuinte (i) tendente a retardar, reduzir ou evitar o pagamento da prestação pecuniária tributária (ii) decorrente de lacuna imprópria e involuntária do subsistema normativo jurídico tributário⁵, sendo que tal lacuna deve se referir à ausência de tributação do negócio jurídico indireto tal como o negócio jurídico direto⁶, (iii) realizada anteriormente ao evento tributário, como proposta de auto-qualificação pelo contribuinte⁷, e por meio lícito⁸. Essa definição teve o mérito de destacar dois elementos determinantes para a caracterização da elisão fiscal: **a licitude dos meios e o momento em que os meios são empregados**. Enquanto na fraude o contribuinte se vale de meios ilícitos para retardar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, na elisão os meios utilizados serão sempre lícitos, isto é, mediante ato ou negócio jurídico previstos na lei. Por sua vez, enquanto na evasão fiscal o contribuinte busca dissimular a ocorrência do fato gerador, na elisão fiscal o contribuinte utiliza-se de meios lícitos para justamente evitar a ocorrência do fato gerador.

Sob a perspectiva de MARY ELBE QUEIROZ⁹, a elisão fiscal deve ser visualizada como um procedimento lícito por meio do qual os contribuintes buscam formas legais e legítimas de se planejarem e economizarem tributos, em decorrência da liberdade e direito à auto-organização preventiva dos negócios, como fixado nos artigos 1º e 170 da Constituição Federal. Merece destaque, nessa definição, a indicação de que o contribuinte busca evitar a ocorrência do fato gerador mediante **formas legais alternativas**, ou seja, por meio de ato ou negócio jurídico **tributariamente menos oneroso**, devidamente previsto pela legislação.

Ainda no que tange aos meios utilizados, HERMES MARCELO HUCK¹⁰ anota que, na elisão, o mesmo ato ou negócio jurídico é engenhosamente revestido pelo indivíduo com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita e tipificada na lei como pressuposto de incidência do tributo.

⁵ Distingue, portanto, a elisão fiscal autêntica, decorrente de lacuna imprópria, involuntária, de que trata este estudo, da elisão fiscal induzida, decorrente de lacuna intencional do legislador.

⁶ Considerando a distinção entre tipologia estrutural, onde a hipótese de incidência é definida pela estrutura do negócio jurídico, independente de seu resultado, e a tipologia funcional, onde o critério material da hipótese de incidência é determinado pelo resultado econômico atingido, a elisão tributária estaria limitada aos tipos estruturais; XAVIER, Alberto. “Evasão e Elisão Fiscal” in *Revista de Direito Tributário* n.º. 40. São Paulo: Malheiros, abril-junho de 1987, p. 193.

⁷ No sentido que é o contribuinte quem denomina sua operação de acordo com sua interpretação dos fatos.

⁸ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Ed. Revista. São Paulo: Ed. José Bushatsky, pp. 83 e ss; CARVALHO, Mariana Bigelli de. “Os limites da intervenção legislativa para a contenção da elisão fiscal: um problema para a dogmática dos direitos fundamentais”. In. *Revista de Direito Tributário* n.º 89. São Paulo: Malheiros, p. 202 e ss.; MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo, Ed. Dialética, 2002, p. 33.

⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. “Planejamento Tributário e a Norma Antielisiva – Mesa de Debates”. In. *Revista de Direito Tributário* n.º. 85. São Paulo; Malheiros, pp. 80 e ss.

¹⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 27.

Relevante, aqui, a menção de que a forma jurídica alternativa utilizada alcança **resultados econômicos análogos**, mas que, no entanto, **não tipifica a situação jurídica prevista pela lei impositiva**.

Elisão fiscal, portanto, consiste na conduta do contribuinte tendente a retardar, reduzir ou evitar o pagamento da prestação tributária, mediante a utilização de formas legais alternativas – lícitas - que alcancem resultados econômicos análogos, os quais não reúnem os requisitos para que seja atraída a incidência do tipo tributário previsto em lei.

Não existem maiores divergências quanto à definição de elisão tributária. O problema está na determinação da licitude dos meios empregados. Ao utilizar a expressão “finalidade de dissimular”, a norma geral antielisiva está fazendo referência à utilização de formas legais alternativas que não se coadunam com o fato que elas devem revestir.

1.2.2 Simulação e negócio jurídico indireto

Conforme abordado anteriormente, a execução de negócio jurídico lícito com o objetivo de reduzir, suprimir ou retardar o pagamento do tributo que seria devido, sem preencher o tipo tributário previsto em lei não equivale ao instituto da simulação tributária.

A **simulação** ocorre quando o contribuinte pretende que a autoridade administrativa acredite que alguma coisa aconteceu, quando, na realidade, nada aconteceu, ou aconteceu de forma diversa. Abordando os elementos essenciais da simulação, ALBERTO XAVIER afirma que a simulação consiste em um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo simulatório entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiro que, no caso da simulação fiscal, é o Estado.¹¹

A doutrina brasileira distingue, em sua maioria, a **simulação absoluta** da **simulação relativa (dissimulação)**: enquanto na **simulação absoluta** aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na **simulação relativa**, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros (a autoridade

¹¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, p. 52.

fiscal), o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições.¹²

Forte nessa diferenciação, podemos identificar como elemento fundamental da simulação, em sentido amplo, a desconformidade entre a vontade interna das partes e a vontade exteriorizada através do ato simulado.¹³ Nesse mesmo sentido tem se pronunciado o Conselho Federal de Contribuintes que, em diversos julgados, afirma configurar simulação o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado.¹⁴

Situação diametralmente oposta à simulação é a do **negócio jurídico indireto** que, de acordo com ALBERTO XAVIER, refere-se ao negócio celebrado para atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial, sem que a figura negocial seja desnaturada.¹⁵ Ocorre quando as partes recorrem, no caso concreto, a um negócio determinado para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas.¹⁶

Enquanto na simulação temos a ocorrência de um fato “A”, denominado pelo contribuinte de fato “B”, para que a norma tributária incidente seja a que prevê o fato “B”, e não o fato “A”; na figura do negócio jurídico indireto, temos a ocorrência de um fato “B”, denominado pelo contribuinte de fato “B”, atraindo a incidência da norma tributária que prevê o fato “B”, mas que é chamado de fato “A” pela autoridade fiscal, porquanto tal operação não possui propósito negocial, ou seja, o contribuinte teria feito aquilo “apenas” para economizar tributo.

Como se pode ver, negócio jurídico indireto não é o mesmo que simulação, e, no que tange a esta última, vale referir que o propósito negocial é absolutamente irrelevante para sua caracterização. Sob uma perspectiva estritamente tributária, a simulação consiste em ocultar ou mascarar a ocorrência de um fato gerador, caracterizada, portanto, pela incongruência entre a operação efetivamente realizada e a denominação jurídica a ela atribuída pelo contribuinte.

¹²XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, p. 54.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n.º. 104”. In. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 264.

¹⁴ BRASIL. Primeira Câmara do Primeiro Conselho Federal de Contribuintes. Acórdão n.º. 101-88.316, julgado em 16.05.1995; BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Federal de Contribuintes. Acórdão n.º. 101-94.771, julgado em 11.2004).

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, p. 59; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004, p.261.

¹⁶ ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, 2ª Ed. Saraiva, 1969, p. 94.

No negócio jurídico indireto, por sua vez, não se trata de identificar a incongruência entre a operação realizada e a sua respectiva denominação jurídica. A operação praticada sempre será congruente com sua denominação legal. O que se questiona no negócio jurídico indireto é se o propósito negocial desta operação, sua razão de existir, pode ser suportada exclusivamente pelo intuito de reduzir, suprimir ou adiar o pagamento do tributo, o que é algo diverso.

1.2.3 O conceito de propósito negocial

A Medida Provisória nº. 66/02 trouxe uma definição legal do que consistiria o propósito negocial de determinado negócio jurídico. Todavia, essa definição estava calcada em uma suposta aversão à forma legal utilizada pelo contribuinte para realizar suas operações, determinando que a mera opção pela forma mais complexa ou mais onerosa caracterizaria a ausência de propósito negocial.

Considerando que na simulação e na dissimulação a autoridade fiscal já possui meios para desconsiderar o negócio jurídico praticado, vimos que a norma geral antielisiva se destina a regular hipótese em que o negócio praticado está amparado pela operação efetivamente realizada, cuidando apenas de estabelecer limites para o exercício da autonomia negocial do contribuinte. Ocorre que não existem critérios intersubjetivamente controláveis para se definir com clareza qual, dentre várias formas legais, é a mais simples ou até mesmo a menos onerosa. Foi precisamente com base nessa perspectiva que a ausência de propósito negocial ganhou um significado normativo distinto daquele que pretendia lhe conferir a Medida Provisória nº. 66/02.

Com efeito, tanto a doutrina como os órgãos julgadores fazendários vêm reconhecendo a ausência de propósito negocial quando determinada operação deixe de revelar um objetivo prático¹⁷, isto é, uma justificativa negocial para que ocorra.

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao analisar questão atinente ao desmembramento de atividades em duas empresas na mesma área geográfica, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, entendeu pela possibilidade da utilização da forma legal escolhida. De acordo com os julgadores, se o negócio lícito, embora pouco usual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos

¹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 49.

negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia, se adotada uma forma de negócio jurídico pouco usual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.¹⁸

Em julgamento semelhante, tal entendimento foi mantido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que se manifestou no sentido de que a ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, demonstrado o abuso de forma, caracterizado pelo desnaturamento da função objetiva do negócio jurídico praticado, cabível sua desconsideração pela autoridade fiscal.¹⁹

Sob outro enfoque, o mesmo órgão administrativo, instado a se manifestar acerca da validade de uma operação de subscrição e alienação de cotas societárias, firmou entendimento no sentido de que, embora formalmente lícitos, os negócios jurídicos devem apresentar um propósito negocial efetivo, sendo vedado transgredir o ordenamento mediante formas vazias de conteúdo, cujo único desiderato seja contornar norma impositiva tributária. De acordo com os julgadores, para que seja lícita a economia fiscal decorrente de um conjunto de atos, os mesmos devem possuir conteúdo próprio, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, demonstrando propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação da norma tributária impositiva.²⁰

Estes precedentes deixam clara a confusão criada acerca do significado da expressão “propósito negocial”. Ao fazer referência ao desnaturamento da função objetiva do negócio jurídico, exigindo a existência de causas reais, a interpretação que vem sendo conferida à expressão nos remete à figura do abuso de forma, excluindo a intenção do contribuinte (economizar tributo) como elemento essencial à validade do negócio jurídico.

Ocorre, nesse aspecto, um distanciamento da teoria do *business purpose* do direito americano, que admite a desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando praticados sem justificativa econômica, e uma aproximação das teorias do abuso de direito e abuso de forma, que pregam a licitude da operação quando os elementos essenciais do ato ou do negócio jurídico firmado são observados, ainda que exista uma forma legal alternativa que atraia a incidência tributária.

¹⁸ BRASIL. Terceira Câmara do Primeiro Conselho Federal de Contribuintes. Acórdão nº 103-23.357, julgado em 23.01.2008.

¹⁹ BRASIL. Primeira Câmara do Primeiro Conselho Federal de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.552, julgado em 25.05.2006.

²⁰ BRASIL. Primeira Câmara do Primeiro Conselho Federal de Contribuintes. Acórdão nº 101-96.087, julgado em 29.03.2007.

A identificação dessa aproximação das teorias do abuso de forma e abuso de direito é decisiva para o adequado entendimento da questão. Se o propósito negocial de uma operação independe da forma utilizada, isto é, se formas legais alternativas são permitidas, desde que os elementos essenciais do negócio jurídico sejam integralmente observados, levando-se em consideração sua finalidade legal, seus riscos e seus elementos constitutivos, o ponto central da controvérsia é deslocado da intenção do contribuinte, para uma análise dos elementos essenciais da forma legal eleita para concretizar a operação, ou seja, nos próprios requisitos de validade do negócio jurídico praticado.

1.3 Análise crítica do significado normativo do propósito negocial

Ante o exposto, podemos concluir que a simples importação do *business purpose test* para sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, como vem entendendo a fiscalização tributária, não se mostra adequada.

Isso, pois o direito americano é voltado para uma apreciação casuística e subjetiva das questões que lhe são apresentadas. Essa característica, por sua vez, se mostra compatível com uma análise do propósito negocial de cada operação. Ademais, vale referir que o direito americano não tem seu poder de tributar fundamentado em regras de competência rígidas e exaustivas como o nosso sistema tributário, o que permite uma flexibilidade maior na tributação de operações praticadas com o único propósito de economizar tributos.

Diante disso, o propósito negocial no direito brasileiro deve ser interpretado como a observância dos elementos essenciais e da finalidade jurídica (causa) do negócio realizado²¹, visto que, cada contrato se justifica pelo efeito que lhe é próprio e que se individualiza na declaração de vontade. Essa exteriorização de vontade, por sua vez, abrange tanto a causa do negócio jurídico, isto é, sua finalidade jurídica, como os demais motivos que levam o contribuinte a realizar a operação. Tais motivos, no entanto, ficam fora do conteúdo jurídico do negócio realizado, pois não constituem sua causa em sentido jurídico.²²

²¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. “Planejamento Tributário” In. *Revista de Direito Tributário* n.º 98. São Paulo: Malheiros, p. 83.

²² THEODORO JR., Humberto. “Livro III – Dos fatos jurídicos: Do negócio jurídico – arts. 138 a 184”, In: TEIXEIRA, Sálvio de (Coord.) *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. III, Tomo I, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 87 e ss.

A verificação do propósito negocial, portanto, deve ser realizada mediante (1) análise dos elementos essenciais que compõem a estrutura do negócio jurídico, e (2) cotejo entre a causa do negócio em seu sentido jurídico e a realidade que lhe é subjacente. Por exemplo: em uma compra e venda, no que tange aos elementos essenciais, devem ser observados o mútuo consentimento, a transferência de titularidade do imóvel e o pagamento de um preço, os quais não poderão ser desnaturados sob pena de invalidade do negócio jurídico praticado. No que diz respeito à causa do negócio, o comprador pode ter uma série de motivos para realizar o negócio: pode querer especular no mercado; pode pretender utilizar-se da coisa para seu próprio uso; pode querer adquiri-la para revender. Todos esses motivos, porém, não têm relevância jurídica. O motivo com relevância jurídica será receber a coisa, mediante o pagamento. Para o vendedor, por outro lado, o motivo juridicamente relevante é receber o preço. Pouco importa, para o Direito, se o vendedor aplicará o dinheiro recebido no mercado de capitais ou pagará uma dívida.

Esse entendimento aproxima o propósito negocial das teorias de abuso de direito e abuso de forma. Verificada a observância dos elementos essenciais, bem como respeitada a causa jurídica do negócio realizado, o contribuinte estará agindo dentro dos limites de sua autonomia negocial, sendo vedada a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

Isso é decisivo, pois retira do aplicador do direito o arbítrio de analisar um elemento subjetivo, com base exclusivamente em indícios, e transfere tal verificação para a observância dos requisitos de validade do negócio jurídico. Inegavelmente, trata-se de critério objetivo que homenageia a autonomia negocial do contribuinte, bem como a liberdade de exercício de atividade econômica.

A verificação da existência de propósito negocial em determinada operação, portanto, não pode ser reduzida à desconsideração da substância do negócio em detrimento da forma legal utilizada, pois, mesmo quando for constatada a utilização de formas inusitadas, sendo possível identificar a observância dos efeitos jurídicos e implicações da forma legal adotada, com suas vantagens e desvantagens, benefícios e prejuízo, estará confirmada a validade e licitude do negócio para efeitos fiscais.

Ademais, como não se trata de hipótese em que o fato gerador da obrigação tributária foi ocultado ou mascarado, a situação fática permanece a mesma, ainda que a autoridade fiscal pretenda tributar a operação. Todavia, se o negócio jurídico realizado não configurar um fato tipo tributário previsto em lei, a imposição tributária sob o fundamento da ausência de

propósito comercial não será compatível com a estrutura de delimitação de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal.

A autoridade fiscal, porém, tem se apoiado na tese de que a operação realizada implica em uma manifestação de capacidade econômica por parte do contribuinte, que deve ser tributada com base nos princípios da solidariedade social e justiça fiscal. No entanto, veremos que a imposição tributária com base exclusivamente na manifestação de capacidade econômica viola a legalidade e a tipicidade tributária.

2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.1 A estrutura das regras de competência na Constituição Federal de 1988 e o Princípio da tipicidade tributária

2.1.1 A estrutura das regras de competência

O legislador constituinte, ao delimitar as competências tributárias dos entes federativos, optou por fazê-lo por meio de regras de competência, e não princípios. Isto nos remete à idéia de que o sistema tributário nacional pretendeu descrever com um maior grau de determinabilidade as situações em que é dado ao legislador instituir uma imposição tributária. Mais do que isso, nossa Constituição delimita a competência tributária utilizando-se de conceitos que, ou são postos pela própria Constituição ou são por ela pressupostos.

No primeiro caso, a Constituição põe conceitos direta e indiretamente. Ela o faz diretamente quando se utiliza de palavras que já possuem um significado semântico mínimo, tais como “prestação de serviço” ou “circulação de mercadorias”, de maneira que a mera menção a determinadas palavras já coloca limites semânticos que não podem ser ultrapassados. Ela também o faz indiretamente, pela sua estrutura. Isto, pois, ao atribuir aos Municípios a competência para tributar a “prestação de serviços” (obrigação de fazer) e atribuir aos Estados a competência para tributar a “circulação de mercadorias” (obrigação de dar), chega-se à conclusão, por contraposição conceitual, que não é dado aos Municípios tributar obrigações de dar, assim como não é dado aos Estados tributar obrigações de fazer. Ainda nesse sentido, podemos chegar ao conceito de “renda” ao verificar que a Constituição utiliza, ao mesmo tempo, expressões como “faturamento”, “receita”, “lucro”, de tal sorte que, para cada uma dessas palavras deve corresponder um só conceito.²³

No segundo caso, a Constituição pressupõe conceitos ao se utilizar de expressões pré-existentes, sem atribuir uma nova definição. Nessas hipóteses, a Constituição incorpora o significado normativo previsto na legislação infraconstitucional anterior à sua vigência, elevando esses conceitos legais (veiculados pela lei) a um nível constitucional. E, nesse,

²³ ÁVILA, Humberto Bergmann. “Planejamento Tributário” in *Revista de Direito Tributário* n.º. 98. São Paulo: Malheiros, p. 79.

ponto, vale referir que o Supremo Tribunal Federal tem utilizado amplamente essa espécie de interpretação de conceitos constitucionais em recentes e importantes julgamentos.²⁴

Importante destacar, aqui, que não se trata de deixar a lei definir conceitos empregados pelas regras de competência da Constituição Federal, mas de constitucionalizar conceitos já consagrados pelo ordenamento jurídico infraconstitucional, elevando-os ao plano constitucional. Admitir o contrário implicaria em atribuir uma dinâmica aos conceitos empregados pelas regras de competência que, certamente, não se compatibilizariam com a segurança jurídica, concretizada pelos ideais de mensurabilidade e previsibilidade que a imposição tributária deve apresentar.

E é justamente com o propósito de consagrar o significado normativo dos termos e expressões utilizados pelas regras de competência que o sistema tributário nacional toma a legalidade tributária como um de seus princípios basilares. A Constituição Federal apresenta o ponto de partida para qualquer imposição tributária mediante a delimitação da competência tributária atribuída ao ente federado, e à lei, por sua vez, cabe fazer uso dessa competência, instituindo o tributo nos limites traçados pela Constituição.

2.1.2 O Princípio da tipicidade tributária

A legalidade tributária consiste na garantia fundamental do contribuinte de que qualquer imposição tributária somente lhe será exigida mediante lei. Isto, todavia, não esgota seu significado normativo, porquanto não basta que a exigência encontre ali seu fundamento, mas que essa lei qualifique a obrigação tributária que pretende exigir, fornecendo critérios para que seja corretamente dimensionada pelo aplicador do direito.²⁵

Identificamos, assim, o princípio da estrita legalidade como a necessidade de que a lei que veicula a obrigação tributária contenha não apenas o seu fundamento de validade, mas também o seu conteúdo, isto é, os elementos para que o aplicador do direito tenha condições de subsumir o fato à norma. Os elementos que compõem a obrigação tributária, por sua vez,

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. 18.11.92, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS. Relator Ministro Marco Aurélio. 12.05.94, DJ 16.12.94 pp. 34896, p. 11 e 12 do acórdão original; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Relator Ministro Octávio Gallotti. 11.10.00, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

²⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.,pp. 17 e ss.

são selecionados pelo legislador dentre um universo de fatos com conteúdo econômico, os quais são descritos no antecedente da norma de tributação na forma de um tipo tributário.

Nesse mesmo sentido, entende ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Para afugentarmos, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizermos que criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a *norma jurídica tributária*.(...) Portanto, as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente, o fato tributável. (...) *todos os elementos essenciais do tributo* devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade.²⁶

Essa tipologia, no entanto, é inegavelmente taxativa, de maneira que, para que a ocorrência de um fato típico tributário produza seus efeitos, é indispensável que todos os seus elementos correspondam aos elementos do tipo-abstrato previsto na lei tributária.

Vale referir, ainda, que o princípio da tipicidade tributária é informado pela idéia de determinabilidade, a qual exige que os elementos integrantes do tipo não sejam propriamente “determinados”, mas “determináveis” a partir da lei tributária,²⁷ impedindo que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária (...)²⁸

Podemos observar, com base no que foi dito, que a legalidade e a tipicidade tributária servem ao contribuinte como uma garantia à sua autonomia negocial, isto é, sua liberdade negocial de praticar e firmar os negócios jurídicos que entender mais adequados. Se, entre dois negócios jurídicos, apenas um preenche o fato-tipo tributário previsto em lei, o contribuinte tem a liberdade de executar o negócio menos oneroso tributariamente, sem que, em razão disso, venha a autoridade fiscal lhe exigir o tributo.

É justamente com base nessas premissas que ALBERTO XAVIER fala em tipicidade do direito tributário, lecionando que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 230 e ss.

²⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 300. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª Ed. 2ª tiragem, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 171; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. RT, 1988, p.38; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II, rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 469.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed., São Paulo: Saraiva, p. 166.

Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto²⁹. Ao explicar a função do princípio da seleção como corolário da tipicidade, o Autor afirma que

(...) o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva, da mesma forma que não é também possível a incriminação com base num conceito ou cláusula geral de crime. Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos, que exprimam, uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar, dentro do quadro mais vasto das que apresentam aptidão para tanto. Os tipos tributários são todos eles emanação do conceito geral de tributo, mas não esgotam esse conceito. Existem, assim – o que é próprio da tipologia (por oposição à classificação) – realidades *excluídas* pela atividade seletiva do legislador.

Decorrencia natural desse entendimento é que a autoridade administrativa, ainda que possa 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, não poderá instituir uma imposição tributária que extrapole os limites estabelecidos pelo tipo tributário delimitado pela lei com base nas regras de competência discriminadas pela Constituição Federal.

Todavia, foi MARCO AURÉLIO GRECO³⁰ quem manifestou entendimento contrário, afirmando que a função da norma geral antielisiva serve justamente ao propósito de oportunizar a tributação diante de manifestações de capacidade contributiva que, muito embora escapem à tipificação legal, foram empregadas como um subterfúgio pelo contribuinte para furtar-se ao recolhimento do tributo que seria devido se a forma legal usual do negócio praticado tivesse sido utilizada.

No seu entendimento, a capacidade contributiva teria um viés positivo, exigindo, com base nos princípios da solidariedade e da justiça fiscal, que a riqueza então manifestada seja tributada, acabando com o tratamento anti-isonômico que decorreria de uma situação em que um contribuinte que pratica o negócio jurídico tipificado tributariamente paga o tributo; e outro, que pratica negócio jurídico alternativo, mas com a mesma finalidade e manifestação de capacidade contributiva, não o faz. Essa perspectiva, no entanto, não se mostra compatível com nosso sistema tributário, merecendo algumas considerações.

²⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, p. 17.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004, p. 186.

2.2. Solidariedade social e capacidade contributiva

Conforme referido anteriormente, foi MARCO AURÉLIO GRECO quem apresentou a tese da eficácia positiva da capacidade contributiva para justificar a imposição tributária sobre fatos reveladores de capacidade contributiva que não configuravam qualquer fato típico tributário previsto pela legislação.

Segundo o autor, a capacidade contributiva não seria apenas um limite negativo à tributação, mas um comando positivo pelo qual a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada. Em suma, defende que a capacidade contributiva não é figura ligada apenas ao dimensionamento do montante do tributo a se pagar, mas vincula-se, principalmente, à manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para busca de uma sociedade mais justa e solidária.³¹

Nesse sentido, o autor sustenta que negócios jurídicos praticados com o único propósito de reduzir o tributo que seria devido não podem ser vistos como uma agressão ao patrimônio individual, mas como um instrumento ligado ao princípio da solidariedade social.³² Não podemos, todavia, concordar com a posição acima delineada.

O princípio da capacidade contributiva serve para “graduar” a norma de imposição tributária de acordo com a possibilidade de cada contribuinte, e não para justificar uma imposição tributária sem fundamento nas regras de competência previamente estabelecidas pela Constituição, conforme se observa da leitura do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 145. (...)

§1. 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. (*grifo nosso*)

Muito embora seja inegável a vinculação do princípio da capacidade contributiva com os princípios da solidariedade social e da justiça fiscal, essa relação não é suficiente para fundamentar uma imposição tributária que não encontra previsão legal, ainda que se admita um dever fundamental de se pagar tributos.³³

³¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004, p. 186.

³² *Ibidem*, p. 185.

³³ GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 154;

A redação do dispositivo deixa claro que os impostos serão “graduados” segundo a capacidade econômica do contribuinte. Observe-se que o dispositivo não fala que os impostos serão “criados” ou “instituídos” segundo a capacidade econômica do contribuinte. A expressão utilizada foi “graduar”. Ocorre que, somente podemos “graduar” algo que já existe, isto é, não é possível “graduar” um imposto segundo a capacidade econômica de um contribuinte se não há um imposto a ser cobrado em razão daquela manifestação de riqueza, sob pena de ignorarmos o significado normativo das regras constitucionais de competência, bem como a legalidade e a tipicidade tributária.

Temos, portanto, em primeiro lugar, um limite decorrente das espécies normativas envolvidas, pois, se a Constituição, conforme abordado anteriormente, optou por atribuir a competência tributária por meio de regras, não há que se falar na criação indireta de poder de tributar com base em um princípio. Em segundo lugar, há um limite decorrente da linguagem empregada, porquanto, as regras constitucionais atributivas de competência, conforme visto, delimitam previamente os comportamentos que serão objeto de tributação, estabelecendo conceitos cujo núcleo de significado não pode ser desprezado pelo intérprete, ainda que revelem o mesmo grau de riqueza de outro fato tributado, nem mesmo sob o argumento de prestigiar algum valor constitucional supostamente de maior hierarquia.³⁴ Em terceiro lugar, há uma limitação decorrente do próprio ordenamento jurídico, que, ao utilizar a expressão “graduar” ao invés de “instituir”, limitou negativamente a eficácia do princípio da capacidade contributiva, atribuindo-lhe um viés eminentemente garantidor dos direitos fundamentais do contribuinte.

Feitas essas considerações, não parece correto admitir uma eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva a pretexto de tributar operação que, muito embora possa corresponder a uma manifestação de riqueza, não reúne os elementos necessários para preencher o fato-tipo tributário previsto na lei.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 181.

³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. “Limites à Tributação com base na Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 73.

CONCLUSÃO

A norma geral antielisiva atribuiu expressamente à autoridade administrativa a competência para desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Identificamos, nesse contexto, a finalidade de dissimular como a tentativa do contribuinte de reduzir o valor de tributo, evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Verificamos, ainda, que, para a identificação dessa finalidade de dissimular, é necessária a ausência de propósito negocial ou o abuso de forma. Nesse sentido, a ausência de propósito negocial não se confunde com a figura da simulação ou da dissimulação, mas refere-se, especificamente, à figura do negócio jurídico indireto, visto que, enquanto nos primeiros há uma tentativa de ocultar ou mascarar a ocorrência do fato gerador do tributo, neste último o contribuinte nada esconde, deixando claro o negócio jurídico praticado, o qual não se enquadra em nenhuma norma de imposição tributária existente.

A ausência de propósito negocial, sob essa perspectiva, tem sido interpretada pela autoridade fiscal como a inexistência de motivos para a realização de determinada operação, senão aqueles relacionados à economia fiscal, a exemplo do que propõe o *business purpose test* americano. Ocorre que essa interpretação utiliza critérios eminentemente subjetivos (relacionados à intenção do contribuinte) para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

Nesse âmbito, destacou-se o engano do intérprete ao confundir “causa” do negócio jurídico com o seu “motivo”. Enquanto o primeiro é previsto em lei e consiste em um requisito de validade do próprio negócio, o segundo consiste em um elemento subjetivo, que integra a autonomia negocial do contribuinte e não pode estar sujeita ao controle da autoridade fiscal, pois se trata de elemento extrajurídico.

Assim, a identificação do propósito negocial de uma operação deve estar vinculada à observância dos elementos essenciais da forma legal eleita para a realização do negócio

jurídico, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, demonstrando propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação da norma tributária impositiva.

Passando por uma análise constitucional da matéria, verificamos que a legalidade e a tipicidade tributária são garantias fundamentais, oponíveis pelo contribuinte contra o Estado, que garantem a previsibilidade e a mensurabilidade da exigência fiscal e preservam valores relacionados ao Estado de Direito. Considerando a estrutura da discriminação de competências pela Constituição Federal, bem como em função dos termos e expressões empregados pelo seu §1º do artigo 145, a capacidade contributiva não pode servir positivamente ao poder de tributar, mas como uma norma de defesa dos direitos dos contribuintes diante do Estado.

Com base nesses esclarecimentos, demonstramos que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com base na intenção do contribuinte, acompanhada da imposição tributária, é incompatível com nosso sistema constitucional tributário. Em primeiro lugar, pois a imposição tributária é caracterizada pelo preenchimento da hipótese de incidência de determina exação, que deve estar prevista em lei, de maneira que os elementos necessários para a caracterização da obrigação tributária estejam ali delineados. Assim, a tributação de um negócio jurídico típico, o qual não está abrangido pela norma tributária aplicada viola de maneira flagrante a legalidade e a tipicidade tributárias. Em segundo lugar, pois, ainda que manifeste capacidade econômica, a operação não pode ser atingida pela norma tributária. Conforme visto, a existência de capacidade econômica é critério para a graduação e não para a imposição da obrigação tributária.

Ante o exposto, podemos concluir que a ausência de propósito comercial de determinado negócio jurídico deve ser interpretada como a inobservância dos elementos essenciais da forma legal adotada, e não de acordo com as motivações do contribuinte. Entender o contrário implica em tributar negócios jurídicos que não configuram fatos-tipos tributários previstos pela legislação, implicando em violação direta aos princípios da legalidade e da tipicidade tributários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, 2ª Ed. Saraiva, 1969;

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2008;

_____. “Planejamento Tributário” In. *Revista de Direito Tributário n.º 98*. São Paulo: Malheiros;

_____. “Limites à Tributação com base na Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005;

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004;

CARVALHO, Mariana Bigelli de. “Os limites da intervenção legislativa para a contenção da elisão fiscal: um problema para a dogmática dos direitos fundamentais” In. *Revista de Direito Tributário n.º 89*. São Paulo: Malheiros;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed., São Paulo: Saraiva, p. 166;

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. RT, 1988;

GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005;

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2004;

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001;

MACHADO, Hugo de Brito. “A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo” in *Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 143*. São Paulo: Ed. Dialética, agosto 2007;

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2008, pp. 357-63;

_____. “A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo”. In *Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 143*. São Paulo: Ed. Dialética, agosto 2007;

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo, Ed. Dialética, 2002;

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª Ed. 2ª tiragem, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n.º. 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001;

QUEIROZ, Mary Elbe. “Planejamento Tributário e a Norma Antielisiva – Mesa de Debates”. In *Revista de Direito Tributário n.º. 85*. São Paulo: Malheiros;

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Ed. Revista. São Paulo: Ed. José Bushatsky;

THEODORO JR., Humberto. “Livro III – Dos fatos jurídicos: Do negócio jurídico – arts. 138 a 184”, In: TEIXEIRA, Sálvio de (Coord.) *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. III, Tomo I, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II, rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007;

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001;