



ARTIGOS (/ARTIGOS)

Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro

Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro



Fábio João Szinwelski (https://jus.com.br/950479-fabio-joao-szinwelski/publicacoes)

Publicado em 11/2010. Elaborado em 09/2010.

17876%2Fnorma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-
isticas%2C%20constitucionalidade%2C%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o%20e%20aplica%C3%A7%C3%A3o)
orma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-
ADsticas%2C%20constitucionalidade%2C%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o%20e%20aplica%C3%A7%C3%A3o)

20constitucionalidade%2C%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o%20e%20aplica%C3%A7%C3%A3o:%20https%3A%2F%2Fjus.com.br%2Fartigos%2F17876)

- Direito Tributário (https://jus.com.br/artigos/direito-tributario)
- Administração Tributária (https://jus.com.br/artigos/administracao-tributaria)
- Fiscalização (Administração Tributária) (https://jus.com.br/artigos/fiscalizacao-administracao-tributaria)
- Elisão fiscal (https://jus.com.br/artigos/elisao-fiscal)

«Página 1 de 3» (/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/2)

Introdução

O grande apego às formas que podemos observar no em nosso país está incrustado naquilo que Luis Alberto Warat chama de "senso comum teórico" dos juristas ^[01]. Utilizando um linguajar próprio da hermenêutica filosófica ^[02], diríamos que este "senso comum teórico" corresponde à tradição jurídica nacional. Esta tradição, a par de ser o repositório dos grandes dogmas, eventos, mudanças e rupturas históricas em nosso direito, forma também o horizonte de sentido dos juristas (é um limite).

Gadamer diz que o fenômeno da compreensão dá-se dentro de uma estrutura circular, o círculo hermenêutico ^[03]. Esta compreensão começa sempre em algo que já faz parte de nós: a pré-compreensão. A pré-compreensão de um jurista é uma estrutura preche de pré-conceitos, pré-juízos, pré-julgados (no sentido positivo das palavras). É resultado da vivência e também, muito profundamente, do "senso comum teórico", da tradição jurídica nacional, que vai sendo transmitida pelas escolas, pelos livros de doutrina e pela prática.

Mas esta tradição jurídica nacional será ela um agrupado caótico, um repositório sem ordem alguma de doutrinas, eventos, conceitos, etc? Ou será que existe algum fio condutor que agrupe esta tradição e abra as portas para sua compreensão como um todo?

Lenio Luiz Streck nos oferece uma boa resposta. Dentro de sua concepção, os discursos jurídicos em nosso país foram e continuam sendo produzidos debaixo de um paradigma metafísico-essencialista, gestado pela filosofia da consciência de além-mar (iluminismo), e no contexto de um estado liberal (europeu) ^[04]. Este paradigma está esgotado e não oferece mais soluções adequadas para os problemas atuais da sociedade e do Estado brasileiro. Daí falar-se em crise do direito.

Os métodos de interpretação tradicionais, que conhecemos e usamos em nossos raciocínios jurídicos, estão comprometidos com este modelo de racionalidade, que já está no museu das idéias filosóficas. Segundo o filósofo Emildo Stein ^[05], o discurso jurídico predominante, ou senso comum teórico dos juristas, chega a ser ingênuo. Por isso é preciso que nós juristas visitemos filosofias novas, arejando e sacudindo nossos pré-juízos e pré-conceitos, sob pena de produzirmos interpretações muito apegadas ao formalismo e cada vez mais distanciadas da realidade social.

Diante disso, como interpretar a Constituição Federal de 1988 apenas com os instrumentos que a tradição jurídica nacional trouxe até nossos dias? Será que a nova Carta quis fundar um estado liberal, nos moldes daquilo que existiu na Europa no século XIX? Nosso sistema jurídico seria um sistema de cunho liberal-individualista?

A estas perguntas não temos respostas exatas, mas o fato de perguntar já nos coloca mais em contato com os nossos pré-juízos, pré-conceitos, enfim, com a nossa pré-compreensão enquanto juristas. Trazer à tona estes pressupostos de nossa compreensão é fundamental para que não nos limitemos a apenas repetir.

Ante ao novo e comum, sentimos uma espécie de estranhamento quase uma objeção. Isto porque ele nos escapa, não se acomoda bem aos cânones que comandam a nossa compreensão. Então tentamos a aproximá-lo o mais que podemos do velho, daquilo que compreendemos, dominamos. Não deixamos o no
caímos na tent

Ao silenciar o novo, bloqueamos a possibilidade de ampliar nosso horizonte de compreensão, com o horizonte da tradição que chegou até nós com o que é mais confortável: repetir. Neste contexto, o princípio da segurança jurídica muitas vezes tem servido de tábua de salvação. Mas, para uma boa compreensão dos problemas jurídicos de nosso tempo, uma compreensão evolutiva, devemos nos guardar desta calamidade e estamos abertos ao que o novo tem a nos dizer. Este é o pressuposto metodológico para a elaboração deste trabalho.

Pretendemos analisar o novo introduzido em nosso sistema jurídico através da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 da Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional^[07]. Este dispositivo foi batizado pela doutrina de norma geral antielisiva e, em que pese já terem se passado seis anos desde sua aparição, permanece inaplicável por falta de regulamentação.

O renovado interesse em discutir este assunto, talvez o mais polêmico na atualidade no direito tributário, vem das recentes decisões do Conselho de Contribuintes da Fazenda Nacional^[08], que tem desconsiderado vários planejamentos tributários, e também da nova tentativa encetada pelo governo federal de regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Ao longo do presente trabalho procuraremos conceituar elisão e evasão fiscal, extremando-as. Passaremos pela idéia de planejamento tributário, pelas doutrinas da interpretação econômica e do teste do propósito negocial. Também serão analisados os conceitos de simulação, negócio jurídico indireto, abuso de forma, abuso de direito e fraude à lei.

Verificaremos a possibilidade de edição de normas gerais antielisivias em nosso sistema constitucional. Analisaremos a natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do CTN, colacionando as principais opiniões críticas da doutrina a respeito do tema. Serão analisadas as tentativas passadas e presentes de regulamentar este dispositivo legal.

Partindo da hipótese de que o Supremo Tribunal Federal chancelará a constitucionalidade da norma em comento, analisaremos o princípio constitucional da proporcionalidade ou razoabilidade, alçando-o à condição de baliza para a atuação das autoridades fiscais no procedimento de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos com base na norma geral antielisiva.

1. Normas antielisivias

Normas antielisivias são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo economizar tributo, lançando-o tal como seria devido caso não verificada a elisão fiscal. Podem ser específicas, quando trazem expressamente o catálogo dos fatos geradores que se sub-rogam no ato praticado pelo sujeito passivo, ou gerais, estas de constitucionalidade muito discutida, quando não trazem previsão expressa sobre os fatos geradores sub-rogatórios^[09] da conduta do contribuinte.

Neste estudo o interesse está todo voltado para as normas gerais antielisivias, já existentes desde há muito tempo em vários países, entre os quais citamos a Alemanha (provavelmente a pioneira), Argentina, França, Inglaterra, Itália, Espanha, Estados Unidos e Portugal, entre outros^[10]. No Brasil, temos a tentativa de implantar uma norma geral antielisiva através da Lei Complementar 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN.

1.1. Elisão e evasão fiscal

Antes de adentrarmos nos conceitos de elisão e evasão fiscal é preciso dizer que não há um consenso doutrinário em torno do significado e alcance destes termos. Alguns autores, distanciando-se do entendimento e do uso majoritários, tomam elisão por evasão e evasão por elisão^{[11][12]}. Outros segregam a evasão e a elisão da sonegação e da fraude^[13]. Há também os que preferem o termo elusão ao invés de elisão^[14].

Adotaremos a definição doutrinária de uso mais difundido, tendo sempre presente que existem divergências entre os autores e que não há norma legal a aprisionar os termos. No entanto acreditamos que a polêmica quanto ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, pode ter o seu começo justamente na padronização e aceitação irrefletida destes conceitos.

Neste diapasão, a doutrina majoritária^[15] entende que elisão fiscal é a conduta lícita do contribuinte que se esquia do tributo, evitando que o suporte fático da norma tributária se concretize do mundo fenomênico. Da elisão fiscal podem resultar a inexigibilidade do tributo, sua redução ou o diferimento da obrigação de pagá-lo.

As leis tributárias trazem um catálogo de situações tributáveis. As situações não previstas neste catálogo estão, à primeira análise, fora do âmbito de incidência das normas tributárias e, portando, uma vez configuradas, não dão origem a tributos. A elisão fiscal operaria precisamente neste vazio normativo^[16].

Já a evasão fiscal é entendida como a conduta ilícita do contribuinte que se furta ao pagamento do tributo, reduz o valor devido ou não cumpre tempestivamente com dever de pagar. Surge sempre após a incidência da norma tributária e vem geralmente associada às figuras do dolo, da fraude, da sonegação e da simulação.

Sampaio Dória^[17] distingue evasão de elisão fiscal nos seguintes termos:

Ao navegar, você aceita que o Jus use cookies e parcerias para personalizar conteúdo e anúncios. Política de Privacidade

na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos. Na elisão, economia fiscal, deixa de pagá-lo mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingindo o mesmo resultado econômico visado, por outro processo.

Na esteira do que diz a doutrina majoritária, a fronteira (critério objetivo) entre o fato gerador e, por consequência, na licitude ou ilicitude do comportamento



evasão fiscal encontra-se na verificação da ocorrência ou não do fato gerador. Te. James Marins ^[18] refere que:



Albert Hensel foi possivelmente o primeiro doutrinador a traçar – já em 1924 – a linha divisória entre a elisão e a fraude fiscal e ensinou pioneiramente que a elisão tributária não cuida da transgressão à norma fiscal imperativa, mas se configura pela adoção (<https://jus.com.br/tudo/adocao>) de formas lícitas para obter economia fiscal, já que nenhuma lei fiscal proíbe a utilização de uma via fiscal diversa daquela prevista pelo legislador [sic].

No entanto, é preciso questionar: quando se considera ocorrido o fato gerador? O artigo 116 do CTN, nos seus incisos I e II diz que, em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios ^[19]. Em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Sobre a dificuldade de caracterizar e distinguir situação de fato e situação jurídica, leciona Hugo de Brito Machado ^[20]:

Não é fácil, na prática, distinguir uma situação de fato de uma situação jurídica, porque nem sempre se consegue distinguir um conceito jurídico de um conceito não jurídico. De todo modo, há situações nas quais se pode razoavelmente dizer que a hipótese de incidência do tributo consubstancia uma situação de fato, e outras nas quais se pode afirmar que ela consubstancia uma situação jurídica.

Nota-se, portanto, que a aparente clareza solar e simplicidade dos conceitos de evasão e elisão fiscal, na visão da doutrina majoritária até aqui exposta, podem nos levar a uma conclusão apressada: frente a uma conduta lícita, do ponto de vista dos institutos de direito privado, conduta esta que contornou a aplicação de uma norma tributária, ao Fisco não resta nada além de considerar intocável a elisão levada a cabo pelo contribuinte.

Dúvidas surgem quando se constata que o comportamento do contribuinte não teve qualquer propósito negocial, tendo o exclusivo intuito de fazer economia de imposto. Através das formas de direito civil (<https://jus.com.br/tudo/direito-civil>) e comercial o contribuinte poderia estruturar seus negócios de tal maneira que, evitando praticar o ato típico, tributado, atingiria seu objetivo econômico praticando um ato atípico, não tributado ^[21]. Este tipo de procedimento do contribuinte tem a ver com a idéia de planejamento fiscal. É o item que segue.

1.2. Planejamento Tributário

Planejamento tributário é um conceito amplo, que tem na elisão fiscal uma de suas técnicas operativas. Vale-se de vários instrumentos que buscam realizar a economia de imposto, aproveitando os campos de não-incidência da norma tributária e as lacunas da legislação. Pressupõe a licitude dos meios utilizados, sob pena de configurar evasão fiscal, sonegação.

Também abrange providências como a discussão administrativa ou judicial da cobrança de tributos, a recuperação de possíveis créditos fiscais, a administração e redução do passivo tributário através de remissões, anistias e parcelamentos, o aproveitamento de incentivos fiscais, a reorganização contábil, o redirecionamento de atividades, a reestruturação societária, etc ^[22].

Para James Marins ^[23]:

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário *latu sensu* a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

A finalidade das normas gerais antielisivas é justamente impedir que o contribuinte valha-se do planejamento tributário em sentido estrito (elisão tributária) de forma abusiva, sem outro propósito que não o de pagar menos tributo. Neste compasso, mesmo que os atos e negócios praticados pelo contribuinte sejam, *prima facie*, lícitos sob o ponto de vista do direito civil e do direito comercial, o Fisco pode abstrair das formas utilizadas e considerar apenas o conteúdo econômico dos atos e negócios praticados. Mesmo parte daqueles juristas que defendem a licitude do planejamento, reconhecem que existem planejamentos grosseiros, cuja inoponibilidade ao Fisco pode ser constatada até pelo homem comum ^{[24][25]}.

Isto nos remete à questão da interpretação econômica no direito tributário.

1.3. Interpretação econômica do direito tributário

A doutrina da interpretação econômica do direito tributário (<https://jus.com.br/tudo/direito-tributario>) foi alçada ao nível legal pela primeira vez na Ordenação Tributária Alemão de 1919, de lavra do jurista Enno Becker ^[26]. Segundo o que dispõe, ao Fisco é dado considerar prevalentemente o conteúdo e o efeito econômico dos atos e negócios jurídicos entabulados pelo contribuinte em detrimento das formas adotadas. Consiste na prerrogativa de lançar o tributo desconsiderando os documentos produzidos pelo contribuinte, tendo em conta apenas a operação econômica (eventualmente) encoberta pela veste formal dos atos e negócios praticados.

Os atos e negócios praticados usam cookies e parcerias para personalizar conteúdo e anúncios. Política de Privacidade (<https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade>)



A questão da interpretação econômica sempre foi e continua sendo um dos pontos mais polêmicos do direito tributário. Liga-se com o reconhecimento ou a recusa de sua autonomia. Estaríamos nesta área inflexivelmente vinculados às definições dos fatos, atos e negócios jurídicos estabelecidas pelo direito privado ou no direito tributário seria possível a construção autônoma de conceitos e a adoção de métodos interpretativos próprios? ^[27]

O nosso Código Tributário parece ter optado por um caminho conciliatório, ao estabelecer um dispositivo endereçado ao legislador, diz que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas (de direito privado) utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias [28]. Porém, caso o instituto, conceito ou forma não seja utilizado por algum dos estatutos mencionados, aparecendo em lei ordinária, por exemplo, não é vedado ao legislador tributário alterá-lo.

O artigo 109 do CTN estabelece como cânone hermenêutico que os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas (de direito privado), mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Neste sentido, a lei tributária pode dispor que o resultado contábil decorrente da incorporação de empresa com lucro por outra que seja deficitária não tenha o efeito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devido pela incorporada [29]. Fica clara a desvinculação quanto ao direito privado.

Uma disposição que parece fazer a balança pender para o lado que defende a vinculação ao direito privado é o inciso II do artigo 118 quando diz que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se dos efeitos (leia-se dos efeitos econômicos) dos fatos ocorridos. Porém, tal dispositivo, em nosso sentir, não deve ser interpretado divorciado do artigo 116, sendo aplicável apenas quando se tratar de "situação jurídica" (inciso II). Em se tratando de "situação de fato" (inciso I) não vemos como não considerar os efeitos (econômicos) dos fatos, tanto na interpretação da definição quanto na caracterização da ocorrência do fato gerador.

A proibição do emprego da analogia, entre nós prevista no § 1º do artigo 108 do CTN, é comumente invocada pelos que não admitem a possibilidade da edição de uma norma geral antielisiva e o emprego da interpretação econômica no direito tributário. Muitos, como Hamilton Dias de Souza [30], não vislumbram outro mecanismo de funcionamento das normas gerais antielisivis que não seja mediante o emprego da analogia. Neste sentido é que surge a tese de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001, teria revogado o § 1º do artigo 108 do mesmo diploma.

Avançando um pouco mais em direção à experiência brasileira, entendemos que a questão da analogia é um falso problema. O que ocorre é que, uma vez regulamentada a norma geral antielisiva [31], o Fisco poderá dar ao fato uma qualificação diversa da que foi dada pelo contribuinte, reinterpretando-o de acordo com o seu conteúdo econômico (apenas para fins tributários). Aqui não haveria uma analogia e sim uma incidência direta da norma. Também não vislumbramos na hipótese uma tributação via ficção legal [32], a considerar existente o que nunca existiu. Na verdade, interpretando-se o fato com ênfase em seu conteúdo econômico, ele sempre existiu com seu modo próprio de ser. O contribuinte é que quis vesti-lo com uma forma capaz de obnubilar a visão do Fisco [33].

Os mencionados e debatidos artigos 108 § 1º, 109, 110 e 118 inciso II do CTN, são os mais comumente invocados pela doutrina [34] (majoritária) que nega a possibilidade de edição de normas gerais antielisivis e do uso da interpretação econômica entre nós. Procuramos demonstrar até aqui que a matéria é mais complexa do que esta doutrina quer fazer parecer e que muitos dos obstáculos colocados às teorias dissidentes não são intransponíveis como podem parecer numa primeira análise.

No entanto, é preciso dizer que mesmo os que defendem a autonomia científica do direito tributário vêem dificuldade em admitir uma interpretação puramente econômica, que não defina as "regras do jogo" [35]. Isto porque a nossa Constituição Federal consagra o princípio da legalidade, e uma cláusula de interpretação econômica sem critérios materiais [36] de aplicação bem definidos pode abrir as portas ao arbítrio por parte do Fisco.

1.4. Critérios materiais para a antielisão

As legislações estrangeiras variam quanto aos critérios materiais utilizados para dar dinâmica às normas gerais antielisivis [37]. Afastada a intenção de importar conceitos, traremos um índice com definições fundadas na doutrina e no sistema jurídico nacionais. Conceituaremos simulação, fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e teoria do propósito negocial.

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Caio Mário da Silva Pereira [38] ensina que:

Será *absoluta* quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui *absoluta*, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. O agente *aparentemente* quer, mas na realidade não quer; a declaração de vontade deveria produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado nenhum. A simulação se diz *relativa*, também chamada *dissimulação*, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda (https://jus.com.br/tudo/compra-e-venda) para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferir-lá). É *relativa* em tais hipóteses, porque a declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a declaração de vontade, e quer que produza os efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente do ato...

As notícias aqui publicadas são pesquisadas diariamente em diferentes fontes e transcritas tal qual apresentadas em seu canal de origem. O Jus.com.br não se responsabiliza por danos ou prejuízos decorrentes de utilização indevida das informações publicadas. Política de Privacidade (https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade).

Para ser motivo de nulidade do ato ou negócio jurídico, a simulação deve ser de prejudicar terceiros. Neste sentido, acompanhando-se o pensamento da doutrina dominante, poderíamos chegar à conclusão de que a simulação relativa, praticada no âmbito de um planejamento tributário, valendo-se do mecanismo da elisão fiscal, não prejudica o Fisco, já que o ato gerador do tributo não ocorreu^[39]. Assim, a simulação relativa não seria prestável como critério material para uma norma geral antielisiva^[40].  

Instituto afim à simulação é a fraude à lei. No magistério de Maria Helena Diniz consiste no^[41]:

ato de burlar o comando legal usando de procedimento aparentemente lícito. Caracteriza-se pela prática de ato não proibido, em que uma situação fática é alterada para escapar à incidência normativa, livrando-se, assim, de seus efeitos. Por exemplo, venda de bens a descendentes, sem anuência dos demais descendentes, levada a efeito por interposta pessoa, que, depois, passa o bem àquele descendente. Atinge-se, por via oblíqua, o objetivo pretendido, mediante violação disfarçada à lei.

O ato ou negócio praticado com fraude à lei observa a sua letra, mas ofende o seu espírito (da lei). Traz consigo a má-fé, o engano, o logro, veiculados através da simulação e dos abusos em geral, especialmente os de direito e de forma. Através dela seu autor visa furtar-se ao cumprimento de uma obrigação, causando dano a terceiros. É o critério utilizado para a norma geral antielisiva na Espanha desde 1995 (Lei 25/1995, de 20 de julho). No Brasil a doutrina^[42] aproxima-a mais da evasão fiscal, daí não ser um bom critério material para a norma geral antielisiva^[43].

Segundo Antônio Junqueira de Azevedo, o negócio jurídico indireto caracteriza-se por uma fissura entre sua causa^[44] final abstrata e sua causa final concreta. É celebrado com a finalidade de atingir fins diversos dos que são típicos da estrutura jurídica escolhida^[45]. Um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda, por exemplo, pode ser usado para viabilizar um empréstimo. O vendedor recebe o dinheiro e, quando termina de devolvê-lo ao comprador, executa a cláusula de retrovenda, fazendo tudo voltar ao estado anterior. A causa final abstrata do contrato de compra e venda, mesmo com o pacto adjeto de retrovenda, é a transferência da propriedade. Mas neste exemplo a causa final concreta é a obtenção de um empréstimo.

Utilizado como instrumento de planejamento tributário, o negócio jurídico indireto normalmente é composto por uma série de atos ou negócios que no final compõe uma única operação ou estrutura jurídica. Estes atos ligados são utilizados para contornar a norma tributária, evitando a incidência do tributo. Difere da simulação, pois neste caso as partes desejam o que foi pactuado. Na simulação relativa, ao contrário, as partes praticam um negócio cujos efeitos não desejam, com a finalidade de esconder outro, cujos efeitos querem.

Para Hamilton Dias de Souza, o negócio jurídico indireto pode ser um bom critério material para uma norma geral antielisão, já que é capaz de evidenciar o ato anormal de gestão, a falta de propósito negocial^[46]. Utiliza-se a forma mais complexa, não usual, justamente para economizar tributo. Para os que defendem a licitude e a inviolabilidade do planejamento tributário, argumentando que a elisão tributária está compreendida na liberdade de contratar, veja-se o que diz o artigo 421 do Código Civil: *A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato*. Pergunta-se: Um negócio jurídico indireto, entabulado com a finalidade única e exclusiva de economizar tributo, cumpre com a sua função social? Devemos abstrair da causa final concreta e filiar-mo-nos apenas na causa final abstrata do negócio, considerando que todos os planejamentos tributários que se valem da elisão fiscal são invioláveis? Nos parece difícil aceitar isto em todas as situações.

O abuso de direito^[47] e o abuso de forma também são apontados como possíveis critérios materiais para as normas gerais antielisivas. O abuso de direito traz a idéia de excesso e pode ser verificado quando o titular de um direito, a pretexto de exercê-lo, ultrapassa os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. É a dicção do artigo 187 do Código Civil, que considera ato ilícito o abuso de direito. Esclareça-se que o exercício regular de um direito não configura o ilícito, mesmo que cause dano a terceiros. O abuso surge quando o direito é utilizado para levar malefício a outrem, inspirado na intenção de fazer mal, sem proveito próprio^[48].

Neste sentido, pergunta-se sobre a existência de um direito à elisão fiscal face às normas antielisão. Realmente, a fundamentação ética do instituto, calcada na boa-fé e nos bons costumes, parece não se adequar às peculiaridades da relação jurídico tributária^[49]. Porém, tomando-se a cláusula do fim econômico e social, fica difícil fazer uma defesa geral e irrestrita de todo e qualquer planejamento fiscal que se valha de mecanismos elisivos. Mesmo os mais ferrenhos defensores da elisão fiscal acabam cedendo neste ponto^[50]. Junte-se a isto o que já foi dito sobre o artigo 421 do Código Civil.

O abuso de forma, correlato do abuso de direito, é o critério atualmente adotado pela Ordenação Tributária Alemã. Ocorre quando os atos ou negócios jurídicos são praticados utilizando-se formas anormais, inadequadas ou atípicas. Para tanto é necessário que exista um descompasso entre a forma jurídica adotada e a relação econômica que através dela se exterioriza. Diz-se que existe um uso anormal das formas^[51], e daí a maior crítica a esta doutrina: existe uma forma adequada, normal para cada ato ou negócio, qual é? Pela sua extrema proximidade com o negócio jurídico indireto e com simulação relativa, vale o que já foi dito acima sobre estes institutos.

Para finalizar, é preciso tratar da teoria do propósito negocial. Originária do direito anglo-saxão, Marins assim se manifesta sobre ela^[52]:



No âmbito tributário a teoria do abuso de forma recebe o reforço conceitual da teoria do propósito negocial (*business purpose theory*) que se constitui em elemento condutor de sua identificação. Segundo a teoria do propósito negocial sempre que o contribuinte se serve de formas jurídicas, especialmente de caráter societário, sem que se possa identificar um escopo negocial próprio mas que proporcionem economia tributária, estará caracterizado o abuso de forma.

Nesta esteira, o teste do propósito negocial é um importante instrumento a serviço dos sistemas antielisão.

[◀ Página anterior](#)

1

[2 \(/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/2\)](#)[3 \(/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/3\)](#)[Próxima página ▶ \(/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro/2\)](#)

-
- (<https://jus.com.br/imprimir/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro>)
-
-

Assuntos relacionados: Elisão fiscal (<https://jus.com.br/artigos/elisao-fiscal>) • Fiscalização (Administração Tributária)

(<https://jus.com.br/artigos/fiscalizacao-administracao-tributaria>) • Administração Tributária (<https://jus.com.br/artigos/administracao-tributaria>) • Direito Tributário (<https://jus.com.br/artigos/direito-tributario>)

Chevrolet

koruvital

koruvital

Autor

Ao navegar, você aceita que o Jus use cookies e parcerias para personalizar conteúdo e anúncios. Política de Privacidade (<https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade>)

OK



(https://jus.com.br/)

(https://jus.com.br/950479-fabio-joao-szinwelski)



Fábio João Szinwelski (https://jus.com.br/950479-fabio-joao-szinwelski)

Procurador da Fazenda Nacional

Textos publicados pelo autor (https://jus.com.br/950479-fabio-joao-szinwelski/publicacoes)

Fale com o autor

Informações sobre o texto

Como citar este texto (NBR 6023:2018 ABNT)

SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielísiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro (https://jus.com.br/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro).

Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15 (https://jus.com.br/revista/edicoes/2010), n. 2700

(https://jus.com.br/revista/edicoes/2010/11/22), 22 (https://jus.com.br/revista/edicoes/2010/11/22) nov. (https://jus.com.br/revista/edicoes/2010/11) 2010 (https://jus.com.br/revista/edicoes/2010). Disponível em: https://jus.com.br/artigos/17876. Acesso em: 25 mar. 2021.

Publique no Jus (https://jus.com.br/publique)

Artigos, monografias, notícias, petições, pareceres, jurisprudência etc. (https://jus.com.br/publique)

Comentários

1

Coloque aqui seu comentário

Autorizo divulgar minha mensagem juntamente com meus dados de identificação.

A divulgação será por tempo indeterminado, mas eu poderei solicitar a remoção no futuro.

Concordo com a [Política de Privacidade](https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade) (https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade) e a [Política de Direitos e Responsabilidades](https://jus.com.br/ajuda/12/politica-de-direitos-e-responsabilidades) (https://jus.com.br/ajuda/12/politica-de-direitos-e-responsabilidades) do Jus.



Não sou um robô

reCAPTCHA
Privacidade - Termos

Regras de uso

Comentar

• ▲
0
▼

(https://jus.com.br/1053004-marcela-donatelli-do-carmo)

Marcela Donatelli do Carmo (https://jus.com.br/1053004-marcela-donatelli-do-carmo) **13/09/2014 11:57 (/artigos/17876#comment-9943)**

muito bom o texto, entendi bem todos os conceitos

Receba os melhores artigos do Jus no seu e-mail

Qual sua profissão?

Ao navegar, você aceita que o Jus use cookies e parcerias para personalizar conteúdo e anúncios. [Política de Privacidade](https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade) (https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade)

Advogado

Correspondente jurídico

☐ Estagiário☐ Outros

☰ Digite aqui seu e-mail



Cadastre-se

ARTIGOS ([HTTPS://JUS.COM.BR/ARTIGOS](https://jus.com.br/artigos))

JURISPRUDÊNCIA ([HTTPS://JUS.COM.BR/JURISPRUDENCIA](https://jus.com.br/jurisprudencia))

NOTÍCIAS ([HTTPS://JUS.COM.BR/NOTICIAS](https://jus.com.br/noticias))

ADVOGADOS ([HTTPS://JUS.COM.BR/ADVOGADOS](https://jus.com.br/advogados))

PETIÇÕES ([HTTPS://JUS.COM.BR/PETICOES](https://jus.com.br/peticoes))

PARECERES ([HTTPS://JUS.COM.BR/PARECERES](https://jus.com.br/pareceres))

DÚVIDAS ([HTTPS://JUS.COM.BR/DUVIDAS](https://jus.com.br/duvidas))

AGENDAS 2021 ([HTTPS://LIVRARIA.JUS.COM.BR/AGENDA-JURIDICA-2021](https://livraria.jus.com.br/agenda-juridica-2021))

Fale Conosco (<https://jus.com.br/fale-conosco>)

Publique (<https://jus.com.br/publique>)

Ajuda (<https://jus.com.br/ajuda>)

Quem Somos (<https://jus.com.br/ajuda/11/informacoes-sobre-o-jus-navigandi>)

Pergunte (<https://jus.com.br/duvidas/perguntar>)

Anuncie (<https://jus.com.br/ajuda/4/como-anunciar-no-jus-navigandi>)

Privacidade (<https://jus.com.br/ajuda/13/politica-de-privacidade>)

 (<https://facebook.com/juscombr>)  (<https://twitter.com/juscombr>)

(<https://jus.com.br>)

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução total ou parcial sem autorização.