

# **O DIREITO DO CONTRIBUINTE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIMITES E POSSIBILIDADES**

Belisa Nayara Soares de Melo Pereira<sup>1</sup>

**RESUMO:** Trata-se de uma análise sobre o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro, os seus fundamentos e as suas limitações. A atual carga tributária brasileira muito interfere na necessidade que o contribuinte tem de realizar o planejamento tributário. O planejamento tributário é direito do contribuinte e possui fundamentação jurídica na livre-iniciativa econômica, nos princípios da legalidade geral e da legalidade tributária, na inadmissibilidade da tributação por analogia, no princípio da vedação ao confisco, no princípio da capacidade contributiva e no direito de propriedade. O planejamento tributário, que possui relevância prática e jurídica, é o ato praticado pelo contribuinte antes do fato jurídico tributário e que tem por finalidade o pagamento de menor carga tributária. O planejamento lícito é a elisão fiscal, enquanto o planejamento ilícito é a evasão fiscal. No campo do planejamento tributário lícito, há divergência doutrinária e jurisprudencial sobre a importância do propósito negocial. O planejamento tributário, para ser válido, não pode ser eivado de ilicitude.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Elisão fiscal. Legalidade. Propósito negocial. Norma geral antielisão.

**ABSTRACT:** This is an analysis on tax planning in the Brazilian legal system, its foundations and its limitations. The current Brazilian tax burden interferes a lot with the need that the taxpayer has to undertake on tax planning. Tax planning is the right of the taxpayer and has legal basis in economic free enterprise, on the principles of the general law and the tax legality, the inadmissibility of taxation by analogy, on the principle of the confiscation seal, on the principle of ability to pay and the right to property, on the principle of ability to pay and the right to property. The tax planning, which has practical and legal significance, is the act performed by the taxpayer before the legal tax fact and aims to pay lower tax burden. The legal planning is tax avoidance, whereas illicit planning is tax evasion. In the field of legal planning, there is doctrinal and jurisprudential disagreement about the importance of business purpose. Tax planning, to be valid, cannot be riddled with illegality.

**KEYWORDS:** Tax Law. Tax avoidance. Legality. Negotiating purpose. Anti-avoidance general rule.

## **INTRODUÇÃO**

---

<sup>1</sup>Graduada em Direito pela Universidade Federal de Alagoas.  
E-mail: belisa\_melo@hotmail.com.

Não é de hoje que a relação entre o ente tributante e o contribuinte é marcada por conflitos de interesses. A alta carga tributária imposta ao sujeito passivo dessa relação acaba, muitas vezes, por inviabilizar o correto cumprimento de suas obrigações tributárias. O nível de tributação sobre as empresas e pessoas físicas alcança patamares consideravelmente altos e, no caso das pessoas jurídicas, chega a inviabilizar o negócio. Em decorrência disso, muitas empresas terminam por encerrar suas atividades com elevadas dívidas fiscais.

Essa difícil situação demonstra a importância do planejamento tributário, a fim de que o contribuinte busque o menor ônus tributário e cumpra suas obrigações tributárias da melhor forma possível. É seu direito buscar a forma com a qual vai conduzir suas atividades econômicas, visando à redução do ônus tributário. Desde que se mantenha no campo da licitude, ninguém pode ser obrigado a escolher pelo maior pagamento de tributos. A Constituição Federal fornece os fundamentos jurídicos para explicar que o planejamento tributário é direito subjetivo do contribuinte.

Ocorre que o planejamento tributário, por reduzir a arrecadação e, com isso, causar impacto na tributação, muitas vezes não é bem visto pelo Fisco. No entanto, não é razoável impedir que o contribuinte decida, diante de possibilidades, pela opção menos onerosa, desde que esta seja lícita e honesta. Sem a presença da licitude, práticas denominadas como planejamento tributário não possuem validade e podem ser desconsideradas pela Administração Tributária.

Diante do exposto, faz-se necessário analisar, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, o que é o planejamento tributário, qual a motivação para o seu surgimento, em que se fundamenta, e quais são os seus efeitos e os seus limites.

## **1 O DIREITO DO CONTRIBUINTE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Toda despesa pública pressupõe a existência de receita, ou seja, é necessário que dinheiro ingresse nos cofres públicos a fim de que o Estado cumpra suas finalidades.

Diferentemente do que ocorria em tempos passados, nos quais o Estado supria suas necessidades financeiras através de guerras, de doações e da venda de bens de seu patrimônio, posteriormente, com o aumento das despesas públicas, o Estado se viu obrigado a procurar outras fontes de obtenção de recursos financeiros, capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos.

E assim teve início a cobrança de tributos: de um lado, o contribuinte; de outro, o Estado, acentuando cada vez mais a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma

parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, visando ao bem-estar geral. O tributo constitui-se, na atualidade, na principal fonte de receita pública.

Em nosso País, diante do grau de competitividade e de globalização em que se encontra o mercado, a alta carga tributária exigida pelo Estado é tida como um obstáculo na busca pelo lucro.

A carga tributária tem tido direção sempre crescente, e isso faz com que o contribuinte sinta a necessidade de efetivar estratégias que permitam o aumento do resultado da atividade produtiva. Num cenário no qual mais da metade do valor arrecadado pelas empresas é representado pelos tributos, o ônus tributário muitas vezes é tão grande que chega ao ponto de inviabilizar a atividade econômica. Daí ser o planejamento fiscal um mecanismo essencial de eficácia da própria atividade de produção.

No planejamento tributário lícito, a conduta, que tem por finalidade a não ocorrência da obrigação tributária, deve ser anterior, de tal modo que não se tenha praticado ato descrito na lei tributária.

## 1.1 FUNDAMENTO JURÍDICO DO PLANEJAMENTO FISCAL

O planejamento tributário possui fundamento jurídico no direito positivo brasileiro, e há alicerce no ordenamento jurídico brasileiro vigente para a sua prática. Em outras palavras, existe um direito ao planejamento fiscal.

Essa possibilidade oferecida ao contribuinte encontra respaldo na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, mais precisamente nas garantias que dizem respeito à livre iniciativa econômica e à livre concorrência, no princípio da legalidade em geral, no princípio da legalidade tributária, na inadmissibilidade de tributação por analogia, no princípio da vedação ao confisco, no princípio de da capacidade contributiva e no direito de propriedade.

### 1.1.1 A LIVRE-INICIATIVA ECONÔMICA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

A Constituição Federal cuida da ordem econômica e financeira no art. 170:

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 princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV -

livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. 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<sup>2</sup>.

Como pode ser notado, o constituinte brasileiro resolveu optar, em se tratando de política, pela liberdade econômica. Isso significa dizer que, se for contrária à liberdade econômica, qualquer regra que venha a ser criada e inserida no ordenamento jurídico não terá validade, tendo em vista que a Constituição Federal goza de supremacia.

As garantias constitucionais da livre concorrência e da livre-iniciativa econômica são de suma importância para o estudo do planejamento tributário, uma vez que consistem em verdadeira limitação ao poder de tributar. Contudo, muitas vezes, como ocorre com as outras limitações a qualquer modo de tributar, essas garantias são vistas com ressalvas pelo Fisco (MACHADO, 2009).

O direito à livre-iniciativa econômica não é absoluto e ilimitado, devendo ser respeitados o princípio da dignidade da pessoa humana e a ideia de solidariedade social. O princípio da livre-iniciativa está inserido no sistema constitucional, o qual também abriga normas que limitam e conferem um caráter relativo a esse princípio.

### 1.1.2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM GERAL

O princípio da legalidade genérica está previsto na Constituição Federal em seu art. 5º, II, através do qual é explicitado que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>3</sup>. Sem lei para estipular, não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos (CARVALHO, 2010, p. 199).

O princípio da legalidade é um dos alicerces do Estado Democrático de Direito e exige que qualquer obrigação imposta ao cidadão deva ser instituída através de lei.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

### 1.1.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Carta Política de 1988 prescreve em seu art. 150, I, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça<sup>4</sup>.

A legalidade tributária está disposta como direito fundamental do contribuinte e é uma forma de garantir um maior grau de segurança nas relações jurídicas, ao evitar que o sujeito passivo seja desagradavelmente surpreendido, já que a relação jurídica nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos de previsões normativas.

A relação é jurídica porque os atos nela envolvidos devem ser praticados com observância das normas que a regulam. O princípio da legalidade oferece, acima de tudo, à relação tributária a garantia de que não mudará por qualquer norma inferior à lei na escala hierárquica do sistema jurídico.

### 1.1.4 A INADMISSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR ANALOGIA

Para aplicar a legislação tributária, a autoridade competente pode, de acordo com o Código Tributário Nacional, se não houver disposição legal específica, utilizar as formas de integração, entre as quais a analogia. Entretanto, essa aplicação da analogia é limitada, já que não pode ter como consequência a exigência de tributo não previsto em lei, conforme aduz seu art. 108<sup>5</sup>. A proibição da exigibilidade de tributo por analogia é decorrência do próprio princípio da legalidade.

### 1.1.5 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O art. 150, IV, da Constituição Federal ensina que é vedado usar tributo com efeito confiscatório<sup>6</sup>. Para Aliomar Baleeiro, o tributo que absorve todo o valor da propriedade e

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

<sup>5</sup> BRASIL, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *In*: Planalto. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 7 mar. 2016.

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

aniquila a empresa ou impede o exercício de uma atividade lícita e moral denomina-se tributo confiscatório (1960, p. 237).

Os tributos caracterizam-se por transferências compulsórias de recursos do contribuinte para o Estado. Não há que se falar em transferência ilegítima ou confiscatória se a tributação for feita nos limites previstos na Constituição Federal. Assim, não se pretende com esse princípio dar uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, mas, pelo contrário, tem-se por finalidade evitar que o Estado anule, por meio do tributo, a riqueza privada.

#### 1.1.6 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Esse princípio zela pelo respeito às possibilidades financeiras do contribuinte, visando à repartição dos encargos do Estado na medida das possibilidades de cada contribuinte, a fim de cumprir sua principal finalidade: a justiça fiscal. O princípio da capacidade contributiva se refere mais especificamente aos impostos, já que estes são responsáveis pela grande parte da arrecadação tributária e, conseqüentemente, pela retirada de parte de riquezas dos contribuintes. Está previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

O preceito em questão tem caráter programático e não gera direito subjetivo ao contribuinte; este não poderá obrigar que o Fisco ajuste determinado imposto ao seu perfil econômico, valendo-se, para isso, do Judiciário, mas pode, sim, exigir que o ente tributante não pratique atos que contravenham o princípio em questão (HARADA, 2014, p. 396).

#### 1.1.7 O DIREITO DE PROPRIEDADE

O direito de propriedade, que é encontrado nos arts. 5º, XXII, e 170 da Carta Constitucional de 1988<sup>7</sup>, inicialmente (leia-se Estado Liberal) foi entendido absoluto, natural e imprescritível, tendo como única limitação os direitos dos outros cidadãos.

Com a chegada do Estado Social, sobretudo com o advento da Constituição Federal vigente, garantias sociais como a solidariedade humana e a igualdade passaram a limitar o direito de propriedade, pois trouxeram a função social como condição indispensável ao exercício do direito de propriedade.

---

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

O direito de propriedade encontra limite na sua função social, uma vez que a propriedade particular existe para proteger bens necessários à existência das pessoas, podendo até mesmo justificar a intervenção do Estado. Dessa forma, o planejamento tributário deve ser feito obedecendo aos limites impostos constitucionalmente, já que o direito de propriedade não é absoluto e não pode justificar a elisão tributária praticada mediante qualquer tipo de conduta.

## **2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Planejar-se tributariamente possui mais sentido do que nunca nos dias atuais, nos quais há um grande aumento da carga de tributos. O Brasil tem um complexo sistema tributário. Nele, além de o ente tributante poder pertencer a quaisquer das três esferas federativas, ainda são variados os tipos de tributos que podem ser cobrados, os fatos geradores, o modo de apuração e a repercussão econômica. A carga brasileira, alta que é, atinge significativa parcela do Produto Interno Bruto, mesmo que sua distribuição *per capita* ainda seja bastante desproporcional (LOPES FILHO, 2016, p. 393).

Diante de tal cenário, alguns contribuintes acabam simplesmente se desorganizando e não cumprindo com suas obrigações fiscais, enquanto outros, sob o argumento de estarem se planejando sob o ponto de vista tributário, vão um pouco mais além e saem da esfera da licitude.

### **2.1 NOÇÕES TERMINOLÓGICAS INICIAIS**

Vale dizer que, inicialmente, fica-se aqui com o entendimento de que a evasão fiscal é ilícita, decorrendo, assim, de condutas dissimuladas praticadas com o intuito de disfarçar ou ocultar a ocorrência do fato gerador. Portanto, a evasão fiscal é proibida, por ser fraudulenta, e pode ser manifestada através de ato comissivo ou omissivo, de natureza ilícita, praticado com a única finalidade de diminuir ou eliminar tributos, ocultando, para tanto, a real conduta ou a verdadeira situação jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária. Já a elisão fiscal é o “efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento” (GRECO, 2008, p. 13).

A elisão, que é permitida em lei, é o ato praticado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato jurídico tributário, tendo por finalidade a economia de tributos através da

utilização de possibilidades menos onerosas e que estejam previstas em lei. Em outras palavras, trata-se do planejamento tributário lícito.

## 2.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO

O contribuinte tem a liberdade de comandar seus negócios da maneira que mais lhe parecer interessante; não pode sofrer intromissão do Estado nessa questão, uma vez que a liberdade de iniciativa é de suma importância para a atividade empresarial. O Estado, ao lutar contra a evasão fiscal, não pode impor limitações ao planejamento tributário, desde que este seja lícito, já que o contribuinte é livre para estruturar seus negócios de tal maneira que lhe seja proporcionado maior economia de tributos. Dessa forma, o limite que o sujeito passivo tem ao planejar-se em matéria tributária, ao agir licitamente, é justamente a lei.

O planejamento tributário pode ser entendido como um “[...] conjunto de ações determinadas que, sem maltratar o regramento fiscal vigente – muito ao contrário, aplicando-o –, possibilita ao contribuinte uma situação mais vantajosa” (BELCHIOR; SILVEIRA, 2016, p. 156). Seria muita ingenuidade esperar que o contribuinte, ser humano que é, podendo pagar menos tributo sem entrar no âmbito da ilegalidade, opte por pagar mais.

Se é possível exercer uma mesma atividade de maneiras diferentes, e um desses modos oferece maior vantagem tributária, não é razoável achar que alguém vai adotar justamente a maneira mais onerosa (MACHADO, 2008, p. 274). No entanto, é preciso que o sujeito passivo tenha bastante cautela no momento de realizar o planejamento tributário, a fim de que o poder tributante não desconsidere os atos realizados, sob a acusação de terem sido praticados com abuso de direito ou abuso de forma.

No caso das pessoas jurídicas, podem ser considerados como instrumentos de planejamento fiscal as reorganizações societárias, a preferência por um entre outros regimes de tributação, as celebrações de negócios jurídicos, a escolha da sede da empresa ou local da prestação do serviço, o redirecionamento de atividades e o aproveitamento de incentivos fiscais. O que se pretende com isso é melhorar os resultados financeiros e econômicos da empresa, sem que, para isso, sejam utilizadas ferramentas fraudulentas ou ilegais.

Através do planejamento fiscal, o contribuinte em geral visa à economia com a diminuição de sua carga tributária, lançando mão, para tanto, das lacunas da lei e dos campos de não incidência tributária, por meio de técnicas lícitas. Para o planejamento ser lícito e



legítimo, é preciso que não sejam adotadas práticas ilícitas que visem à sonegação, fraude ou simulação.

Como a definição da hipótese de incidência tributária está sempre prevista numa regra jurídica, se esta não atinge o fato praticado pelo contribuinte, é tarefa do legislador a criação de nova regra apta a alcançá-lo. Dessa maneira, o art. 150, I, da Constituição Federal, estará sendo observado.

O ordenamento jurídico abriga regras que foram feitas com o fim exclusivo de evitar o planejamento tributário. Sobre esse ponto, Hugo de Brito Machado é enfático ao afirmar que essa é a melhor forma de evitar o planejamento fiscal, melhor que desconsiderar pura e simplesmente os atos ou negócios jurídicos (2014, p. 113). É atribuição do legislador editar norma específica capaz de evitar o planejamento, sendo a própria hipótese de incidência tributária uma maneira de obstar a elisão.

### 2.2.1 O PROPÓSITO NEGOCIAL

Este é um tema de grande discussão no âmbito do planejamento tributário.

O propósito negocial pode ser entendido como a motivação que dá ensejo à atividade empresarial. Diz respeito ao propósito intrínseco às finalidades desejadas pela empresa e à atuação desta no mercado.

A teoria do propósito negocial teve seu nascimento no direito estadunidense, mais especificamente no caso *Gregory vs. Helvering*, em 1935. A decisão proveniente deste caso deu início à ideia do *business purpose*, em que, para que seja considerado lícito, o planejamento tributário deve possuir outros motivos além da redução da carga tributária (HABER NETO, 2014, p. 126).

Em uma visão mais favorável ao ente que arrecada, a existência de um propósito negocial que fundamente as medidas jurídicas é elemento a ser investigado na observação da validade dos planejamentos tributários<sup>8</sup>. De acordo com esse entendimento, é a Constituição Federal que não aceita planejamentos formalmente lícitos, mas que não tenham entre seus elementos ensejadores alguma base fática pertencente à atividade empresarial.

Se a única finalidade do planejamento tributário for a economia de tributos, estar-se-ia, de acordo com este ponto de vista, ferindo princípios constitucionais, como, por exemplo,

---

<sup>8</sup> CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. In: **Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional**, ano 1, n.º 1, Brasília: 2011. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2016.

o princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que do Estado estaria sendo roubada a possibilidade de arrecadar recursos que seriam direcionados a garantir a dignidade aos cidadãos. A função social da propriedade também estaria sendo afetada, porque a empresa não honraria com suas obrigações trabalhistas e consumeristas, não pagaria tributos, e tudo isso é forma de cumprir a função social da propriedade.

Na mesma esteira, estaria sendo agredido o princípio da isonomia, já que a redução tributária indevida piora a situação de antinomia e de paradoxos entre as regiões do Brasil, levando-se em consideração que a diminuição das desigualdades regionais e sociais é princípio da nossa ordem econômica e que distribuições das receitas tributárias submetem-se a critérios que almejam à atenuação dessas igualdades. No mais, tantos outros bens jurídicos e direitos estariam sendo prejudicados, caso a única intenção do planejamento tributário fosse a redução da carga tributária, como os direitos sociais e o direito à seguridade social, entre outros<sup>9</sup>.

A teoria do propósito negocial, de origem norte-americana, não poderia ter sido trazida para o Brasil da forma acrítica, como tem ocorrido. *Ab initio*, é preciso ressaltar que há várias distinções entre os ordenamentos jurídicos brasileiro e estadunidense, o que acarreta empecilhos para a exigência do propósito negocial, a fim de que o planejamento fiscal seja entendido como lícito. Nessa mesma esteira, é preciso destacar que não há nenhuma exigência legal no direito positivo brasileiro, através da qual o contribuinte seja obrigado a ter motivo extratributário, quando organiza suas atividades empresariais.

Coincide com o objetivo essencial de qualquer empresa, que é o lucro, o propósito exclusivamente fiscal de evitar, reduzir ou postergar um tributo. Portanto, não é de se pensar que, na tentativa de lucrar mais, a empresa não considere a carga tributária a ser paga. Pensar em lucrar tendo um propósito exclusivamente tributário não torna ilícitos seus atos; assim, estes não podem ser desconsiderados pela Administração Tributária.

Se o contribuinte escolhe um ato ou negócio jurídico no lugar de outro, mesmo que ambos sejam semelhantes e produzam a mesma consequência, não pode haver desconsideração por parte do Fisco. É absolutamente legítimo o planejamento tributário embasado em propósito que visa à prática de atividade econômica com o menor custo possível, ainda que esse propósito envolva evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributo.

---

<sup>9</sup>CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. In: **Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional**, ano 1, n.º 1, Brasília: 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2016.

### 3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO

Como já amplamente exposto até aqui e bem lembrado por José Eduardo Soares de Melo, o planejamento fiscal, importante ferramenta disponível para o contribuinte que deseja minorar, eliminar ou postergar o pagamento de tributos, não pode ser eivado de ilicitude (MELO, 2016, p. 367).

Se o contribuinte não desejar ter suas práticas e pretensões impugnadas pela Administração Tributária, o procedimento usado deverá ser feito de maneira escorreita, não violando normas tributárias.

Foi com o intuito de proibir o planejamento fiscal ilícito que a Lei Complementar nº 104, de 2001, inseriu um parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>10</sup>, que é conhecido por norma geral antielisiva.

#### 3.1 A NORMA GERAL ANTIELISÃO

Em 10 de janeiro de 2001, a Lei Complementar nº 104 introduziu no art. 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único, que logo seria conhecido como norma geral antielisiva. Esta norma prevê o seguinte:

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<sup>11</sup>.

Até a publicação dessa lei, inexistia em nosso ordenamento jurídico norma que atribuísse à autoridade da Administração Tributária competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham por consequência a exclusão, a redução ou a postergação do pagamento de tributos.

---

<sup>10</sup>BRASIL, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *In*: Planalto. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 8abr. 2016.

<sup>11</sup>BRASIL, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *In*: Planalto. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 9abr. 2016.

No entanto, essa norma não trouxe a solução para todos os problemas, haja vista que algumas dúvidas ainda existem, como a questão de saber quais atos ou negócios jurídicos podem ser desconsiderados. O que não pode haver, de fato, é uma interpretação literal dessa norma, o que acabaria trazendo vários transtornos, pois, se isso ocorresse, todos os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderiam ser desconsiderados pela Administração Tributária (MACHADO, 2014, p. 130).

A instituição da cláusula antielisiva tem por finalidade dar efetiva concretização à capacidade contributiva no campo de aplicação da norma tributária, devendo sua interpretação ocorrer em equilíbrio com o disposto na Constituição Federal.

Entretanto, é bom salientar que, sem a devida regulamentação por lei ordinária, a inserção da norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro fez com que restasse prejudicada sua aplicabilidade.

### 3.2 A DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para desconsiderar o ato ou o negócio jurídico praticado pelo contribuinte, o ato administrativo deve ser fundamentado e conter os motivos pelos quais a autoridade administrativa decidiu praticá-lo. Portanto, tem-se que é indiscutível que o ato administrativo que desconsidera atos ou negócios jurídicos dos quais decorram a exclusão ou a redução de tributo necessita de fundamentação para poder ser válido.

A obrigação que a Administração tem de motivar seus atos é prevista constitucionalmente, mais precisamente no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, o qual afirma que a qualquer lesão ou ameaça a direito é assegurado o direito à apreciação judicial<sup>12</sup>.

Ademais, a Lei nº 9.784/1999, que trata da regulamentação do processo administrativo no âmbito federal, também aduz que os atos administrativos devem ser motivados, reservando um capítulo inteiro para falar sobre a motivação. Tendo em vista que o fundamento que autoriza a desconsideração é aquele previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a motivação deve mostrar a finalidade de “dissimular a

---

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”<sup>13</sup>.

Além de requerer uma motivação por parte da Administração Tributária, a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte também depende da existência de procedimento especial para essa finalidade, dado que isso é determinado explicitamente no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Não existindo lei ordinária que trate do procedimento de desconconsideração, tal como previsto na norma geral antielisão, prejudicada fica a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional para fundamentar o ato do administrador tributário. João Dácio Rolim e Paulo Rosenblatt resumem bem a atual situação da norma geral antielisiva:

Portanto, não há demérito em reconhecer que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional possui falhas, não atingiu a finalidade para a qual foi previsto [...], que a tentativa de sua regulamentação não foi aprovada no Congresso Nacional, e que o seu conteúdo e alcance estão longe de atingir um mínimo de consenso doutrinário. Esse reconhecimento é necessário para que, na linha de outras nações, possa o Brasil editar uma nova norma geral antielisiva mais clara e até mesmo buscando inspiração em sistemas nos quais a aplicação da norma obteve algum sucesso (ROLIM; ROSENBLATT, 2012, p. 96).

A norma geral antielisiva, se precisa, não atende somente aos interesses do Fisco, mas também aos do próprio contribuinte, uma vez que evita estratégias não diretas e mais pesadas de combate à elisão pela Administração Tributária.

Por fim, é fato que a norma geral antielisão não é o remédio para todos os casos de ilícito no planejamento tributário. As normas específicas antielisivas possuem importância e são fundamentais para, dependendo de sua positivação e aplicação, perseguir um equilíbrio entre a igualdade, a eficiência, a equidade e a segurança na tributação (ROLIM; ROSENBLATT, 2012, p. 96).

## CONCLUSÃO

Como visto no presente trabalho, o planejamento tributário é um direito do contribuinte e está respaldado na Constituição Federal, em princípios como o da legalidade em geral e o da legalidade tributária, na livre-iniciativa, na inadmissibilidade da tributação por

---

<sup>13</sup>BRASIL, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Planalto. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 11 abr. 2016.

analogia, no princípio da vedação ao confisco, no princípio da capacidade contributiva e no direito de propriedade.

Restou demonstrado que o planejamento tributário é uma forma legítima e amparada pelo ordenamento jurídico brasileiro, através do qual o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, pratica um ato, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, tendo por fim a redução da carga tributária por meio da utilização de possibilidades menos onerosas e que sejam lícitas.

É compreensível que a Administração Tributária não veja com bons olhos o planejamento tributário, porquanto ocorre uma consequente redução na arrecadação. Entretanto, se há licitude no ato ou no negócio jurídico praticado pelo contribuinte, não existem motivos para a descon sideração; assim, todos os planejamentos que não são ilícitos devem ser respeitados pelo Fisco.

Tratou-se, ainda, da necessidade do propósito negocial como requisito para a validade do planejamento tributário, ou seja, para que este não seja descon siderado pela Administração Tributária. Ora, é praticamente impossível que a redução da carga tributária não esteja entre os motivos considerados pelo contribuinte no momento da realização de sua organização. Diante de um cenário econômico tão desfavorável para as empresas, não é aceitável determinar que a redução da carga tributária, que diminui significativamente a parcela do lucro, não coincida com o próprio objeto social de qualquer empresa. Visar ao lucro tendo um propósito exclusivamente tributário não torna ilícitos os atos e os negócios jurídicos praticados pela empresa; por esse motivo, não pode haver descon sideração por parte da Administração Tributária.

Foi realizada uma análise sobre a norma geral antielisão e foi revelado, então, que esta tem sua aplicação prejudicada pelo fato de ainda não haver a regulamentação por lei ordinária, conforme nela determinado.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2011. 578p.

\_\_\_\_\_, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *In*: Planalto. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 17 abr. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei n.º 7.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *In*: Planalto. Brasília, 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 11 abr. de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. *In*: **Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional**, ano 1, n.º 1, Brasília: 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 27 mar. de 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HABER NETO, Michel. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 223, São Paulo: Editora Dialética, abr. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. O planejamento tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

ROLIM, João Dácio; ROSENBLATT, Paulo. Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 197, São Paulo: Editora Dialética, fev. 2012. p. 96.