

DIREITO E DESENVOLVIMENTO: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INICIATIVA PRIVADA DE ECONOMIA E A INTERVENÇÃO ESTATAL

Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura¹

“O fato de ser difícil determinar o que é cinza entre escalas de preto e branco não significa que a cor cinza não exista.”²

*“A nossa capacidade para **não** ver é virtualmente ilimitada...”³*

RESUMO

O presente artigo objetiva trazer, dentro da ideia de Direito e Desenvolvimento como doutrina, a possibilidade do direito dos contribuintes de economizar tributos, como modo de fomentar a economia, licitamente, sem intervenção estatal, pois, ainda que haja um olhar desconfiado do Fisco para as estratégias jurídicas encontradas pelos profissionais de direito, não há na legislação qualquer dispositivo impeditivo dos atos operacionais de uma melhor gestão empresarial para redução da carga tributária; pretende-se ventilar a hipótese de que o motivo singular de economia de tributos não pode ser considerado prática infracional capaz de incidir norma punitiva contra o contribuinte, até porque a ausência de previsão de práticas mercadológicas de negócio na legislação tributária não justifica sua proibição. *A contrario sensu*, destina-se às pessoas jurídicas de direito privado a normativa de que o que não é proibido, é permitido; diferentemente do regramento incidente sobre a Administração, para a qual se vincula estritamente aos ditames definidos em lei, sem espaço para olvidar da legalidade tributária, mas também não deve invadir o espaço do Desenvolvimento com fundamento no formalismo legal.

Palavras-chave: Direito e Desenvolvimento. Planejamento tributário. Direito de economizar tributos. Legalidade. Elisão fiscal. Evasão fiscal.

INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, a economia passou por diversos estágios e reformulações, atravessando momentos de maior intervenção estatal e circunstâncias de mais liberdade do setor privado, e, a doutrina Direito e Desenvolvimento apresenta nuances, no mínimo, instigadoras à pesquisa quanto à importância do Direito no desenvolvimento econômico das sociedades.

¹ Mestranda em Direito profissional pelo IDP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada.

² LEÃO, Martha. **Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva.** Revista de Direito Tributário Atual. n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. p. 322-339.

³ GOODMAN, Nelson *apud* DIAS, Bárbara L. da C. V. *Non est potestas super terram quae comparetur ei.* In DIAS, J. C. GOMES, M. A. de M. (coord.). *Direito e desenvolvimento.* Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. P. 65-79.

Diante do desenvolvimento econômico das sociedades, inicialmente, através da lei para criar um crescimento autossustentável, mas o Estado como protagonista das relações jurídicas, em um segundo momento, já emergindo uma liberdade do ente privado como maior criador e fomentador da economia de uma Estado, surge, um terceiro momento, que percebeu a necessidade de equilibrar as experiências anteriores com a regência da lei, da democracia e da liberdade como fatores indispensáveis para um desenvolvimento saudável e sustentável⁴.

No viés do novo padrão econômico, cogente repensar o sistema tributário, relativizar ideias pré-concebidas e avaliar as condições ainda carentes de intervenção estatal, no intuito de otimizar a arrecadação, pois, da forma como está positivada, ainda há fiscalização desarrazoada por mero desconhecimento da prática mercadológica, que, através de um planejamento tributário inteligente com propósito de salvaguardar a economia e reduzir o custo da carga tributária brasileira, nos ditames das ideias do Direito e Desenvolvimento apresentadas por David M. Trubek e Álvaro Santos⁵.

Para tanto, sem a intenção de esgotar o tema acerca de o planejamento tributário como direito de economizar tributos, o presente artigo científico pretende demonstrar que depende de quem olha para a técnica aplicada na prática, isto porque, para o Fisco, sempre desconfiado, os contribuintes estão sempre tentando fugir do ônus de pagar tributo, e interpreta, isoladamente, que a prática ocorre a qualquer custo, o que não parece verdade quando se toma a visão dos estudiosos do direito com olhar mais voltado para a possibilidade de redução da carga tributária, aproximando-se de técnica estratégica de economia, com supedâneo na legalidade tributária, na democracia, na liberdade e, principalmente, na intenção de fomentar a economia com geração de empregos, erradicação da pobreza, recolher tributos adequadamente, ou seja, não contradizem o Estado os atos operacionais motivados na simples economia de tributos, como também não configura sonegação fiscal com intuito de burlar a arrecadação.

1 DO DIREITO DE ECONOMIZAR TRIBUTOS COMO TÉCNICA DE VIABILIDADE ECONÔMICA

Ainda antes de adentrar na possibilidade de elaboração de planejamento tributário como direito fundamental de economizar tributos, imperioso trazer à baila a visão de LEÃO (2020)⁶,

⁴ SEN, Amartya *apud* TRUBEK, David M. e SANTOS, Álvaro. *The third moment in law and development theory and the the emergence of a new critical practice*. New York: Cambridge University Press, 2006.

⁵ TRUBEK, David M. e SANTOS, Álvaro. *The third moment in law and development theory and the the emergence of a new critical practice*. New York: Cambridge University Press, 2006.

⁶ LEÃO, *op. cit.*

através do texto *Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva* e do artigo A (*falta de*) *norma geral antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los*, cuja colaboração provoca a curiosidade acerca do direito fundamental de economizar tributos, o que, inclusive, pode-se pautar no artigo 170 da Constituição Federal que traz a liberdade de exercício de qualquer atividade econômica⁷, independentemente de autorização de órgãos públicos, desde que não haja lei proibitiva.

Acerca dos direitos fundamentais, ARAÚJO (2014, p. 263-277)⁸ orienta que o Estado possui deveres para com os cidadãos, dentre eles, o dever de se abster de intervir arbitrariamente em outras esferas, inclusive, detém o dever de garantir a todos o acesso e o usufruto dos direitos fundamentais⁹, confira-se, palavra por palavra retirada do seu artigo: de acordo com a ordem jurídica, é o ente público quem tem o dever de garantir a eficácia dos direitos fundamentais. Contudo, ele normalmente é o réu em demandas em que se discute a violação de tais direitos, ligados à vida, segurança, saúde etc.

LEÃO (2020)¹⁰ ensina a importância da análise do papel da capacidade contributiva e da legalidade na definição do planejamento tributário, demonstrando que parte da doutrina entende que a mera intenção de economia no pagamento de tributos não pode ser razão para autorização da prática; mas, inova ao revelar ao mundo jurídico, que não há fator impeditivo de concreção de uma melhor gestão empresarial para o contribuinte, que o traga economia tributária, se imbuído de licitude, sem precisar se submeter ao crivo da desconfiança do Fisco.

A vertente doutrinária dominante defende que a atividade de planejar as atividades, o auferimento de renda, a distribuição de patrimônio, deve ser tributada, em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo, ainda que seja necessário um alargamento do fato gerador, para que não fique de fora da arrecadação, em razão dos princípios da igualdade, solidariedade e capacidade contributiva. O que LEÃO (2020)¹¹ discorda, uma vez que não pode ser a

⁷ CF. 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: [...] 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.**

⁸ ARAÚJO, José H. M. A. Direitos fundamentais e o cumprimento das decisões judiciais contrárias à Fazenda Pública: ponderações necessárias. In DIAS, J. C. GOMES, M. A. de M. (coord.). *Direito e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. P. 263-279.

⁹ RAMOS, Vitor de P. Efetivação das tutelas antecipatórias, atipicidade dos meios executórios, poderes do juiz e evolução da cultura. In MITIDIERO, Daniel (coord.). *O processo civil no Estado Constitucional*. Salvador: Juspodivum, 2012, p. 557-558.

¹⁰ LEÃO, *op. cit.*

¹¹ LEÃO, *op. cit.*

capacidade contributiva o balizador da incidência tributária, mas sim o dever, quando disposto em lei, de pagar tributos, em respeito à legalidade tributária.

Neste contexto, ressalta-se TRUBEK e SANTOS (2006)¹², que trazem uma nova visão para o Direito e Desenvolvimento, quanto à importância do direito para o funcionamento dos mercados privados, mas sem olvidar da necessária limitação da intervenção estatal nos mercados, visando a proteção dos direitos humanos.

Por isso que LEÃO (2020)¹³ discorda desse alargamento da lei tributária para incidência sobre fatos geradores diversos dos previstos na norma, e, filia-se à corrente doutrinária que define, claramente, que não há previsão legal proibitiva de uma melhor estruturação das condições do contribuinte para que menos tributos incidam sobre sua atividade, seu patrimônio, sua renda, prestação de serviços, enfim, para que, de forma lícita, organize-se de modo a submeter-se o menos possível às obrigações tributárias, permitindo existir empresa, empresário, empregados, trabalho digno, saúde mental, etc.

Daí, exsurtem indagações como as de Freud acerca da paternidade, fazendo um paralelo ao Estado como leão (símbolo assim escolhido pela própria Receita Federal para representá-la em campanha publicitária em 1979)¹⁴, o castrador de liberdades ou tomador de prestações: como podemos legitimar o fundamento da ordem e da lei a partir de um lugar que está fora da submissão da ordem e da lei?¹⁵ Se o próprio Estado busca justificativas *extraneus* da legislação tributária para extirpar o planejamento tributário construído pelo contribuinte, com supedâneo exclusivo no desconhecimento da estratégia empresarial, como pode a Administração exigir legalidade restrita para execução do plano econômico das empresas.

Cogente abrir um parêntese neste ponto, e trazer as definições de elisão e evasão fiscal, expostas por TODA (2018)¹⁶, para que não haja dúvidas quanto à prática lícita que se pretende imprimir no planejamento tributário, diferentemente da evasão fiscal que está capitulada na lei de crimes contra a ordem tributária (lei n. 8.137/1990). Confira-se:

Elisão fiscal: conduta lícita praticada pelo contribuinte, com o objetivo de impedir a realização de fato gerador ou a minorar ou a evitar a incidência de tributos sobre determinada operação comercial ou financeira. Isso se dá mediante prática de um ato ou um negócio jurídico, pouco comum, perfeitamente considerado como hipótese de

¹² TRUBEK *et al.*, *Op. cit.*

¹³ LEÃO, *op. cit.*

¹⁴ RECEITA FEDERAL. *O leão ruge pela primeira vez: parte 1*. Disponível em: <<https://brasilescola.uol.com.br/curiosidades/leao-imposto-renda.htm>> Acesso em : 24 jul 2021.

¹⁵ FREUD, Sigmund *apud* DIAS, Bárbara L. da C. V. *Non est potestas super terram quae comparetur ei*. In DIAS, J. C. GOMES, M. A. de M. (coord.). *Direito e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. P. 65-79.

¹⁶ TODA, WILLIAM H. *Planejamento Tributário: fundamentos do direito tributário e o planejamento fiscal e contábil*. 1a. ed. São Paulo: [s. n.], 2018. 353 p. E-book.

incidência tributária, porém, atinge resultado econômico idêntico ou assemelhado àquele do ato ou negócio típico ou usual que estaria submetido à norma de incidência tributária.

Evasão fiscal: contrário de elisão, é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

Sabe-se que o debate acerca de planejamento tributário coaduna na interpretação dos ditames da Constituição, especificamente, “sobre o exercício dos direitos fundamentais pelos contribuintes e sobre o exercício do poder de tributar do Estado”. Não se trata, como bem definido por LEÃO (2020)¹⁷, da dicotomia entre bem ou mal, certo ou errado, científico ou não científico, ultrapassado ou moderno. Mas sim, da análise de atos praticados de acordo com a lei ou não, daí, donde exsurge, a necessidade de observância aguçada do que vem a ser o princípio da legalidade no âmbito tributário, e porque a aplicabilidade do Direito tem permissão para aumentar a arrecadação, mas não para reduzir carga tributária do indivíduo?

Diante da visão do Direito e Desenvolvimento, para o crescimento econômico, social, político e jurídico de uma sociedade, o melhor cenário seria o da interseção entre a Economia, o Direito e as políticas e práticas de instituições de desenvolvimento, embora o estímulo ao desenvolvimento econômico seja primordial para o crescimento, não é o suficiente, em razão do indispensável pensar holístico, portanto, também faz parte da política de desenvolvimento a intervenção do Estado, tanto para corrigir falhas, como para coibir os excessos e proteger as pessoas pobres, sem oportunidades, sem dinheiro para iniciar o jogo sistemático do desenvolvimento globalizado, podendo-se denominar de “regulamentação apropriada”¹⁸.

Assim como preconiza BENFATTI (2014)¹⁹, acerca da relevância da intervenção estatal no Brasil, uma vez que não experimentou o crescimento econômico por geração espontânea, todos os momentos históricos do país em que houve progresso contaram com impulso do Governo, a exemplo da era Vargas e Plano de Metas de Kubitschek. Confira-se:

O Brasil possui uma forte influência e intervenção do Estado no “modelo” de Desenvolvimento. Essa realidade econômica, no Brasil (país marcado pela condição do subdesenvolvimento, no qual o Estado teve um papel de enorme relevância na formatação das estruturas econômicas mais significativas), submete-se às técnicas constitucionais de atuação do Estado em relação ao domínio econômico, como não poderia deixar de ser.

Assim, considera-se coerente investigar acerca do papel da capacidade contributiva do indivíduo, se seria um caráter determinante na incidência do tributo, ou é princípio balizador

¹⁷ LEÃO, *op. cit.*

¹⁸ TRUBEK *et al.*, *Op. cit.*

¹⁹ BENFATTI, Fabio F. N. *Direito ao desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2014.

do *quantum* se deve exigir do contribuinte, de acordo com sua capacidade de recolher tributo²⁰. Até porque, deve-se analisar, precipuamente, as consequências dos atos da Arrecadação, que, frequentemente, na sanha fome de devorar seu alimento, ocasiona a morte súbita de empresas e das vidas dela dependentes.

No Capítulo II da obra *Direito ao Desenvolvimento*, BENFATTI (2014)²¹ relata uma realidade experimentada por todos os brasileiros diariamente, quanto ao crescimento exponencial da carga tributária no país, o que torna um crônico entrave ao Desenvolvimento do Brasil, ressaltando que os gastos públicos são descomedidos, como a dívida pública, setor despesas do previdenciário e gastos pessoais, desse modo afirma: *não há capacidade contributiva interna que sustente a continuidade do crescimento simultâneo de todos os itens de gastos governamentais*.

Primeiramente, quanto à capacidade contributiva, afirmou LEÃO (2020)²² que parte da doutrina carrega a ideia de que é possível a criação de deveres jurídico-tributários de contribuir com supedâneo nos valores constitucionais da solidariedade (dever de contribuir com o todo para sustentar o Estado) e da capacidade contributiva.

Porém, não se pode cunhar novas obrigações jurídico-tributárias em razão destes princípios, uma vez que a fundamentação desta doutrina é desarrazoada por se fundamentar que o planejamento tributário fere o princípio da isonomia, pois as pessoas que se encontram em idêntica condição deveriam suportar a mesma carga fiscal, ainda que tenha encontrado forma lícita de economizar tributos e melhor gerir suas atividades juridicamente tributáveis.

O que não assiste razão, pois há garantia conferida também pelo texto constitucional de livre exercício de sua própria atividade, e, neste cerne, diversas formas de gestão poderão ser utilizadas, a depender da liberdade de contratação, da expansão de conhecimentos, da inteligência gerencial de cada indivíduo, o que não se pode é igualar os desiguais, por isso que o Judiciário tem o dever de proteger os jurisdicionados, através de interpretação da legislação regulatória corretamente, para proteger os direitos humanos, a propriedade, a liberdade econômica, contribuindo, inclusive, com a erradicação da pobreza²³.

Desse modo, qual seria o olhar do Estado, quanto Fisco, para uma situação fática de planejamento tributário, turvo ou límpido? Desconfiado ou imparcial? Lembra-se que, o Fisco não pode afastar-se da legalidade tributária, isto é, não pode haver “dois pesos e duas medidas”,

²⁰ LEÃO, *op. cit.*

²¹ BENFATTI, *op. cit.*

²² LEÃO, *op. cit.*

²³ TRUBEK *et al.*, *Op. cit.*

não pode a mera desconfiança extirpar planejamento tributário claro, lícito e eficaz. Como bem descreveu LEÃO (2020)²⁴: *o fato de ser difícil determinar o que é cinza entre escalas de preto e branco não significa que a cor cinza não exista.*

Em apertada síntese, não é porque na legislação tributária inexistente previsão de todos os atos negociais como estratégia mercadológica para simples redução de carga tributária, que torna o planejamento tributário uma evasão fiscal, carente de incidência da legislação tributária, pois pode, simplesmente, não necessitar de intervenção estatal.

Consoante ensina LEÃO (2020)²⁵, a legalidade tributária deve ser entendida de forma mais aberta, a fim de definir os limites do planejamento tributário, que ganhou corpo no direito público como uma “legalidade em sentido amplo” ou “princípio da juridicidade”, que consiste em um bloco de legalidade que incorpora princípios, objetivos e valores constitucionais.

Confere-se a esse conceito de legalidade, certa liberdade ao aplicador do direito para determinar uma interpretação que vai além do texto trazido na lei, criando alcance à norma, ou seja, fazendo incidir a lei sobre um fato gerador requalificado que antes não existia no mundo jurídico-tributário. Em suma, afasta-se a legalidade tributária e dá espaço à aplicação de norma de acordo com a discricionariedade do julgador de interpretar de acordo com seus conceitos e valores intrínsecos, ou desconfianças.

Ora, para muitos, o planejamento tributário não basta ser lícito (estar de acordo com a lei), precisa atender aos anseios do Fisco de arrecadar, figurando assim quase um estado totalitário, que sem arrecadação o ato não detém validade.

Contudo, não é sempre que a medida de gestão empresarial irá submeter-se à incidência de tributo, mas poderá atingir os fins almejados pelo contribuinte de ser eficaz quanto à redução da carga tributária, a contragosto da necessidade do Fisco de tributar àquele contribuinte pois que desponta capacidade contributiva, e o *instinto* do Fisco avisa que há cheiro de dinheiro, devendo haver, portanto, algum tipo de ilicitude no planejamento.

A atitude da Administração, às vezes, com fundamento de que desconhece a modalidade, ou melhor, inexistente previsão taxativa daquele ato negocial, ainda, de que o plano se baseou apenas em economia tributária, afasta o planejamento tributário por entender que economia não é causa suficiente para balizar a licitude da operação.

Assim, LEÃO (2020)²⁶ ressalta a importância de enfrentar as celeumas acerca do papel da capacidade contributiva e da legalidade no planejamento tributário, e, provoca ao indagar se

²⁴ LEÃO, *op. cit.*

²⁵ LEÃO, *op. cit.*

²⁶ LEÃO, *op. cit.*

realmente é possível ir *além da lei* para imprimir maior intervenção estatal, sob o argumento de que todos devem custear o Estado (a qualquer custo), em detrimento do princípio da legalidade e do direito de economia tributária do contribuinte, conferindo espaço à sobreposição dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade.

Observa-se a relevância do Judiciário no controle dos desequilíbrios nas relações jurídico-tributárias, em decorrência da necessidade de reanálise de casos jurídicos antes julgados por Tribunal Administrativo, que se configuram como tribunal de exceção, isto porque quando ocorre o empate entre a decisão a favor e a contra o contribuinte, o voto de minerva do Presidente sempre consiste em voto em prol do Fisco, ou seja, impera a máxima *in dubio pro fisco*.

Neste sentido, cogente trazer à baila o que TRUBEK e SANTOS (2006)²⁷ trouxeram de instigação, ao desafiar suposições geralmente aceitas sobre direito privado, com o paradigma de que o direito privado vive em seu reino de liberdade, e a lei pública ou reguladora atua com a intervenção estatal em outro nível de campo de jogo, onde na seara administrativa, se terminarem os times empatados, ganhará o dono do campo; e, no judiciário, as decisões proferidas pelos juízes, às vezes, são tão coercitivas quanto a própria vontade do Estado.

Assim, ainda que seja necessário o afastamento da intervenção estatal para a validação do planejamento tributário, até então, lícito, isto, geralmente, não corre, pois como possui técnicas inovadoras, será rejeitado por mero desconhecimento dos operadores públicos do Direito.

2 DA EXISTÊNCIA OU NÃO DE NORMA AUTORIZATIVA PARA O ESTADO INTERVIR NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO ENTE PRIVADO

No tocante a previsão de norma autorizativa no ordenamento pátrio a fim de permitir o Estado intervir no planejamento tributário do setor privado, há extensas discussões dentre os pesquisadores do Direito, consoante explicitado por ALVIM (2019, p. 535)²⁸, mas ainda antes de ingressar nas correntes doutrinárias, imperioso explicitar qual seria o possível texto legal com caráter antielisão.

²⁷ TRUBEK *et al*, *Op. cit.*

²⁸ ALVIM, Leonardo. *Planejamento tributário: os tribunais administrativos e judiciais estabelecendo os parâmetros de atuação do contribuinte e do fisco*. In 30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon / coordenado por Rafael Frattari et Valter Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 533-560.

A legislação tributária, especificamente o CTN, foi alterada em 11 de janeiro de 2001, quando foi inserido em seu art. 116, o parágrafo único, pela Lei Complementar n. 104/2001, no seguinte sentido:

CTN. 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.

Para ALVIM (2019, p. 535), acerca da interpretação deste dispositivo, há um posicionamento majoritário da doutrina brasileira que reside na inexistência de norma geral antielisão, o que considera, inclusive, inconstitucional qualquer texto neste sentido; outros autores entendem que ainda não existe, mas reconhecem sua compatibilidade com o ordenamento brasileiro. Um terceiro viés surge daqueles que entendem que há norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 116, do CTN. E, por fim, o autor apresenta um quarto grupo, cuja opinião se traduz na capacidade do Fisco de aplicar norma antielisiva, independentemente do parágrafo único do art. 116, do CTN, em razão do princípio constitucional da capacidade contributiva ativa (dever de custear o Estado para todos).

De outro lado, TODA (2018)²⁹, afirma, categoricamente, que “pela análise da redação do dispositivo, verifica-se que o objetivo do Poder Executivo consiste em combater a dissimulação, que nada mais é senão uma forma de simulação relativa, onde o negócio aparente, meramente formal, visa encobrir um outro negócio oculto, real”. E continua considerando que houve uma impropriedade na interpretação da norma, uma vez que o texto legal não pretende “combater propriamente a elisão fiscal”, o intuito ali encontrado, é extirpar a evasão fiscal (ilicitude), a qual se utiliza da simulação para evitar o cumprimento das obrigações tributárias.

O consultor tributário da IOB³⁰ traz em seu livro digital, a informação explícita de que se o legislador pretendia restringir o planejamento tributário, não o fez, pois o parágrafo único destina-se a desconsiderar atos ou negócios que têm por finalidade dissimular a ocorrência de fato gerador, o que não é o caso da elisão fiscal, enfim, não é a pretensão do planejamento tributário. E que, talvez, todos esses caminhos divergentes percorridos pelos doutrinadores brasileiros sejam decorrentes da falta de clareza do legislador.

Diante destas considerações, acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN, apresenta-se o que sustenta o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto à existência da norma

²⁹ TODA, *op. cit.*

³⁰ IOB Informações Objetivas Ltda. *Consultoria*. Disponível em: <<https://www.iob.com.br/site>> Acesso em : 14 maio 2021.

geral antielisão e sua aplicabilidade imediata, o dever fundamental de pagar tributos do contribuinte e a necessidade de combater a sonegação fiscal, mas, em contraposição, traz-se os ensinamentos de LEÃO (2018, p. 533)³¹, que citando Tipke diz: *a elisão fiscal consciente e planejada é uma modalidade legal de resistência fiscal*”, ou seja, o planejamento tributário não pode ser encarado, precipitadamente, como método artificioso de sonegação fiscal, somente porque tem como objetivo economizar tributos.

Pelo contrário, é direito fundamental do contribuinte desenvolver metodologias de economia, de gerir suas empresas com inteligência negocial, é até dever de realizar boa gestão para não ser responsabilizado por atos de má-administração, e, por conseguinte, é sua obrigação pagar tributos, mas lhe é permitido otimizar seus atos e negócios para reduzir a carga tributária.

E como bem pontuado por LEÃO (2018, P. 517), o dispositivo trazido pelo parágrafo único do art. 116 do CTN não se trata de norma geral antielisão, pois traz hipótese específica de dissimulação, ademais, inaplicável, uma vez que resta carente de lei regulamentadora do procedimento adequado para a desconsideração dos atos ou dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a suposta intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Até porque, a ocorrência de dissimulação deve traduzir-se de maneira clara, um negócio jurídico criado para encobrir outro, não se trata de medida negocial com intuito de economizar tributos, claramente informado ao Fisco. As partes mostram uma operação através de um negócio formal enganador, diferentemente do que desejam atingir ocultamente. Trata-se de um disfarce. (LEÃO, 2018, p. 517-518)³²

Em suma, cogente pensar de maneira inovadora e criativa, pois no Direito e Desenvolvimento não comporta a ideia de que todo contribuinte é fraudador, e que sem os sistemas de fiscalização mirabolantes da Administração, incorrerão em sonegação fiscal, e demais crimes tributários.

O país deve definir suas estratégias para evitar a evasão fiscal, seja em qual formatação for, necessário sair do modo artesanal de colcha de retalhos de normas, e abarcar por completo o valor necessário ao custo estatal, isto porque a situação fática mudou, a velha roupagem não veste mais a nova economia, coerente a desmistificação e adoção de inteligência no método de recolher tributos, mas sem intervir no planejamento tributário desenvolvido pelo *expert* do

³¹ LEÃO, Martha. *A (falta de) norma geral antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los*. Revista de Direito Tributário Atual. n. 40. São Paulo: IBDT, 2018. p. 515-536.

³² LEÃO, *op. cit.*

Direito com supedâneo nas normas vigentes, com caráter lícito e intenção explícita de economia de tributos.

Importante pontuar que os impostos são necessários ao custeio do Estado, e que o desvio de suas finalidades por intenções políticas escusas, não tem o condão de autorizar o não cumprimento das obrigações pelos contribuintes, contudo, exige do Estado uma contrapartida séria e responsável, com interesse altruísta sobre a máquina pública, e não somente para a satisfação de arrecadação diante do desconhecimento da metodologia aplicada no plano econômico empresarial. Como afirmado por ADAMS (2003), “os impostos são neutros. E, assim como qualquer poder, seu efeito depende muito mais de quem os usa e como são usados que de sua própria natureza”.³³

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em arremate final, quanto ao dever do Estado de fomentar a economia, a fim de gerar o crescimento do país, mas também regular o desenvolvimento econômico, consoante os ditames da Constituição Federal, considerou-se relevante o papel de intervenção da Administração com o objetivo de erradicar a sonegação fiscal, contudo, entendeu por arbitrária a intromissão do Estado, enquanto Arrecadação, na gestão das atividades empresariais do indivíduo, que muitas vezes, visando a sobrevivência, a manutenção de empregos, o pagamento de obrigações e recolhimento de tributos, realiza planejamento tributário com o fito de reduzir a carga tributária.

Acerca da inexistência de norma geral antielisão no Sistema Tributário Brasileiro, conclui o presente artigo que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se trata de norma geral antielisão, pois somente poderia ser assim considerada quanto à hipótese específica de dissimulação, contudo, ainda assim, inaplicável, em razão da ausência de lei regulamentadora do procedimento adequado para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador.

Por fim, observou que não cabe no ordenamento jurídico-tributário norma geral antielisão, isto porque feriria *de morte* o direito de liberdade do contribuinte de adoção de medidas inteligíveis para economizar tributos, assim como o direito do contribuinte de não ser impelido a pagar tributos aleatórios ou por analogia, pois seria exação despida de legalidade tributária. Como dito, não se admite que a legislação torne ilícito direito constitucionalmente garantido, tampouco, preceitue que planejamento tributário é atividade de evasão fiscal.

³³ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilizations*. United States: Madison Books, 1992.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. **For good and vil: the impact of taxes on the course of civilizations**. United States: Madison Books, 1992.

ALVIM, Leonardo. **Planejamento tributário: os tribunais administrativos e judiciais estabelecendo os parâmetros de atuação do contribuinte e do fisco**. In FRATTARI, Rafael. LOBATO, Valter. (coord.) 30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 533-560.

ARAÚJO, José H. M. A. Direitos fundamentais e o cumprimento das decisões judiciais contrárias à Fazenda Pública: ponderações necessárias. In DIAS, J. C. GOMES, M. A. de M. (coord.). **Direito e desenvolvimento**. Rio de Janeiro : Forense; São Paulo : Método, 2014. P. 263-279.

BENFATTI, Fabio F. N. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **IOB Informações Objetivas Ltda. Consultoria**. Disponível em: <<https://www.iob.com.br/site>> Acesso em : 14 maio 2021.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 14 julho 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 20 julho 2021.

LEÃO, Martha. **A (falta de) norma geral antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los**. Revista de Direito Tributário Atual. n. 40. São Paulo: IBDT, 2018. p. 515-536.

_____. **Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva**. Revista de Direito Tributário Atual. n. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. p. 322-339.

GOODMAN, Nelson apud DIAS, Bárbara L. da C. V. *Non est potestas super terram quae comparetur ei*. In DIAS, J. C. GOMES, M. A. de M. (coord.). **Direito e desenvolvimento**. Rio de Janeiro : Forense; São Paulo : Método, 2014. P. 65-79

RAMOS, Vitor de P. Efetivação das tutelas antecipatórias, atipicidade dos meios executórios, poderes do juiz e evolução da cultura. In MITIDIERO, Daniel (coord.). **O processo civil no Estado Constitucional**. Salvador: Juspodivum, 2012, p. 557-558.

RFB – Receita Federal do Brasil. **O leão ruge pela primeira vez: parte 1**. Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/curiosidades/leao-imposto-renda.htm>> Acesso em : 24 jul 2021.

SEN, Amartya *apud* TRUBEK, David M. e SANTOS, Álvaro. **The third moment in law and development theory and the the emergence of a new critical practice**. New York: Cambridge University Press, 2006.

TODA, WILLIAM H. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Fundamentos do direito tributário e o planejamento fiscal e contábil**. 1a. ed. São Paulo: [s. n.], 2018. 353 p. E-book.

TRUBEK, David M. e SANTOS, Álvaro. **The third moment in law and development theory and the the emergence of a new critical practice**. New York: Cambridge University Press, 2006.