

Cláusulas Gerais Antiabuso – a Interpretação não Compatível com a Atribuição do Poder por Meio de Regras

General Anti-Avoidance Rules (GAAR) – Interpretation not Compatible with Legal System Provided by Rules

Marina Tanganelli Bellegarde

Doutoranda e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professora do curso de pós-graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Advogada em São Paulo.

E-mail: marina.tanganelli@yahoo.com.br.

Recebido em: 3-2-2023 – Aprovado em: 31-8-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.8.2023.2313>

Resumo

Busca-se analisar se uma cláusula geral antiabuso poderia ser incluída no sistema tributário brasileiro. O presente artigo percorrerá o conceito de planejamento tributário lícito, ilícito e abusivo, irá analisar as principais críticas direcionadas às referidas cláusulas para, então, apresentar conclusões sobre compatibilidade delas em nosso sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: cláusula geral antiabuso, planejamento tributário lícito, ilícito e abusivo, sistema tributário brasileiro.

Abstract

This article aims to present whether a General Anti-Avoidance Rules (GAAR) could be included in the Brazilian tax system. The present study will be made in the light of the concept of tax avoidance, tax evasion and tax sham, it will present the main criticisms directed at the GAAR, and then present conclusions about their compatibility in the Brazilian tax system.

Keywords: General Anti-Avoidance Rules (GAAR), tax avoidance, tax evasion and tax sham, Brazilian tax system.

Introdução

Qual o significado de “cláusula”? Qual o significado de “geral”? Qual o significado de “antiabuso”? O que significa uma “cláusula geral antiabuso”? O presente estudo pretende responder tais indagações.

Entende-se que é preciso identificar os conceitos mínimos que estão presentes nesses termos para que seja possível responder uma questão final: uma cláusula geral antiabuso é compatível com o sistema tributário brasileiro?

A partir deste objetivo, busca-se, inicialmente, analisar qual é o âmbito de aplicação das cláusulas gerais antielisivas, sendo preciso distinguir o conceito de planejamento tributário lícito, ilícito e abusivo.

Após, o presente estudo pretende apresentar as principais críticas direcionadas às cláusulas gerais antiabuso no sistema tributário. Em especial será visto que se trata de termo que carrega uma indeterminação linguística e, além disso, há fatores que a distanciam do ordenamento jurídico brasileiro, que atribui poder por meio de regras.

Por fim, será feita uma análise sobre a compatibilidade das cláusulas gerais antiabuso no sistema tributário brasileiro a fim de responder à questão final já apresentada.

1. Âmbito de aplicação da cláusula geral antiabuso

Há intensa discussão sobre os limites para a realização de operações e negócios que impliquem afastamento, postergação ou redução de tributação. A fim de qualificar o planejamento tributário, distinguindo a economia tributária lícita da ilícita, diversas expressões costumam ser empregadas pela doutrina.

A elisão fiscal é comumente qualificada como planejamento tributário lícito, isto é, aquele praticado sem violação à lei, de maneira precedente à ocorrência do fato gerador. Por ser lícita, a elisão é aceita pelo ordenamento jurídico e não deve – ou não deveria – ser motivo de controvérsias.

Contrapõe-se à elisão, a evasão fiscal compreendida como a economia ilícita de tributos, praticada antes ou depois da ocorrência do fato gerador, ocasião em que o contribuinte incorre em patologias qualificadas pela legislação tributária. A evasão, porque ilícita, não é permitida, devendo ser combatida pela aplicação da lei.

O combate ao ilícito tributário pode ser verificado no art. 149, inc. VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza à autoridade administrativa rever atos de sujeitos passivos, quando houver comprovação de que foram praticados mediante dolo, fraude ou simulação. Há, também, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, que definem a sonegação, a fraude e o conluio, respectivamente. Outro exemplo é a Lei n. 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

Além da elisão e da evasão, parte da doutrina identifica outra categoria, consistente na economia lícita de tributos, mas abusiva ou agressiva. Seria o mesmo que constatar que, “entre os dias ensolarados e os dias chuvosos, há dias nublados”¹. Trata-se do planejamento tributário chamado de abusivo ou agressivo, aquele feito com a única finalidade de afastar a incidência do imposto², no qual o contribuinte age de forma lícita, não à margem da lei.

¹ CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016, p. 265.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES,

A categoria do planejamento tributário abusivo passou a ser empregada em razão dos excessos e exageros na sua utilização. Cresceu o entendimento de que ele gera consequências negativas em termos tributários e econômicos, entre as quais é possível verificar que causa queda da arrecadação e no consequente aumento da carga tributária a fim de cobrir o *tax gap*, bem como na violação de princípios constitucionais que garantem a ordem econômica, como a livre concorrência e a livre iniciativa.

A esse respeito, há doutrina brasileira como a de Marco Aurélio Greco³ e Ricardo Lobo Torres⁴, sensíveis aos ensinamentos de direito tributário de Klaus Tipke⁵, que reconhece o direito do particular de se organizar em busca da economia tributária, mas entende que esse direito não é absoluto. Defendem, em síntese, que o exercício desse direito deve respeitar valores decorrentes do conceito de Estado Democrático ou do Estado Social, em que o princípio da solidariedade deve harmonizar as relações jurídicas.

Abusiva é a operação realizada com a única finalidade de afastar a incidência do imposto, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri⁶, é aquela que ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, segundo Ricardo Lobo Torres⁷.

A partir deste contexto, surgiram as cláusulas antielisivas, ou chamadas de cláusulas antiabuso, buscando combater planejamentos tributários que, apesar de serem lícitos, não são tolerados pelo legislador, objetivam fechar espaços legais (lacunas, imperfeições ou brechas) para a prática de atividades elisivas⁸.

Vale registrar que Ricardo Mariz de Oliveira entende ser absolutamente imprópria a denominação de cláusula antielisiva, “porque elisão é ação lícita, de tal modo que falar em antielisão é falar em antilícito”⁹. Explica que o termo “cláusula antielisiva” tornaria algo lícito em ilícito, equiparando a elisão à evasão fiscal, não sendo esse o objetivo da norma.

Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário* – homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 433.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2008.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário* – homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 431-434.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 146-147.

⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário* – elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 223-232.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 91.

De acordo com o autor, uma norma que objetiva “regular os procedimentos válidos de elisão fiscal, para cercá-los de certas garantias para a arrecadação e definir com clareza seus limites, a partir dos quais se adentraria no campo da invalidade fiscal”, seria mais bem denominada como “norma antielusão”, termo empregado em outras nações possuidoras de regras neste sentido¹⁰.

A preferência pelo termo “elusão” decorreria da própria definição de “elisão”, que advém do verbo elidir e significa tecnicamente “esconder”¹¹. Ao passo que “elusão” faz referência ao “desvio” da obrigação tributária¹².

“Elusão fiscal”, segundo o autor espanhol César García Novoa, se caracteriza por uma finalidade perseguida pelas partes que pode ser alcançada por diversas formas, cujo objetivo é a obtenção de uma economia tributária, por meio de condutas que evitem a ocorrência de fato gerador¹³.

Marta Caldas registra que a “elusão fiscal” se conecta com o conceito de planejamento tributário abusivo, situação em que o contribuinte obtém uma vantagem fiscal não desejada pelo legislador, mas sem ofensa à lei. A autora portuguesa expõe que tais planejamentos passaram a ser combatidos no plano dos valores e princípios, mostrando-se reprováveis a partir do ponto de vista da moralidade fiscal¹⁴.

Tem-se, nesse contexto, que as cláusulas antiabuso, ou de acordo com o termo empregado pela doutrina estrangeira cláusulas antielusão, são aquelas que buscam estabelecer limites ao planejamento tributário lícito.

O principal objetivo de tais cláusulas é fechar espaços legais que possam ser acessados pelos contribuintes na busca de economia tributária. São estruturas normativas que podem possuir maior ou menor grau de amplitude de aplicação, permitindo que a autoridade administrativa possa desconsiderar os efeitos tributários do ato ou negócio jurídico realizado com espírito elusivo¹⁵.

Também são editadas em nome da praticabilidade, “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielusão e norma antielusão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93.

¹¹ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 239.

¹² GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 122-123.

¹³ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 122-123.

¹⁴ CALDAS, Marta. O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? *Cadernos IDEFF* n. 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 116-149.

¹⁵ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 259.

das leis”, segundo Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁶. Nesses casos, o Direito Tributário limita ou impede a eficácia de atos e negócios jurídicos, mas sem exigir que as autoridades investiguem a regularidade das operações, isto é, sem que se verifique a ocorrência de eventual ilícito.

As cláusulas antiabuso podem ser classificadas como gerais ou específicas. As gerais carregam expressões abertas e abstratas, são previstas para serem aplicadas a um número indefinido de casos. Por sua vez, as específicas, como o próprio nome diz¹⁷, cuidam de situações ou operações jurídicas determinadas. As cláusulas gerais buscam combater a economia fiscal por meio da interpretação dos planejamentos tributários, ao passo que as especiais se valem de modificações legislativas específicas. Para a doutrina anglo-saxônica, as gerais são chamadas de “General Anti-Avoidance Rules” (GAAR) e as especiais de “Special Anti-Avoidance Rules” (SAAR)¹⁸.

César García Novoa explica que as cláusulas de caráter geral atribuem poderes à autoridade administrativa para desconsiderar atos praticados com a finalidade de “elusão” fiscal. Possuem uma característica em comum, consistente na elaboração de dispositivos que carregam presunções fáticas de fenômenos “elusivos”, sendo formuladas a partir do emprego de termos genéricos e conceitos indeterminados, de modo que nelas podem ser incluídas situações relativas a quaisquer espécies tributárias. São formuladas de maneira ampla, com um menor grau de definição, se comparadas com as cláusulas específicas, podendo ser aplicadas a um número indefinido de casos¹⁹.

As características desse fenômeno “elusivo”, que devem ser consideradas para viabilizar a elaboração de uma cláusula geral, dependerão de circunstâncias próprias da legislação de cada país²⁰. Por isso, há diversas concepções das cláusulas gerais antielisivas, sendo possível encontrar exemplos distintos delas²¹.

Alberto Xavier explica que as cláusulas gerais antiabuso têm por objetivo comum a tributação por analogia de atos ou negócios jurídicos “extratípicos”, ou seja, “não subsumíveis ao tipo legal tributário, isto é, produzem efeitos econômi-

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 30/31. Belo Horizonte, 1987/1988, p. 251.

¹⁷ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributária. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 259.

¹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85.

¹⁹ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributária. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 261-264.

²⁰ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributária. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 264.

²¹ CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 65.

cos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias”. As cláusulas gerais propriamente ditas “alcançam todo o universo do Direito Tributário”²².

Há aquelas adotadas pela legislação norte-americana, que trata da prevalência da substância sobre a forma e a do propósito negocial (“business purpose”), decorrentes do histórico caso *Gregory vs. Helvering*²³. Há, também, aquelas que decorrem do modelo alemão, apoiando-se na consideração econômica, ao exigir do intérprete a busca da finalidade da regra, bem como no abuso de formas jurídicas, ocasião em que a hipótese tributária prevê um negócio jurídico e outra estrutura é adotada pelo contribuinte de forma abusiva²⁴.

Na legislação interna brasileira, não há uma cláusula geral antiabuso, embora se reconheça que o Brasil as adota em determinados acordos para evitar a dupla tributação da renda, utilizando as chamadas cláusulas PPT (“principal purpose test”).

A discussão se o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional cumpriria essa função foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, em 11 de abril de 2022, sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia²⁵. Nessa ocasião, prevaleceu o entendimento de que, em razão da sua exposição de motivos, a norma foi apelidada, por muitos doutrinadores, como norma geral antielisão, mas o dispositivo cuida de norma que combate a evasão fiscal, em especial a dissimulação.

Por sua vez, segundo César García Novoa as cláusulas especiais são utilizadas como “alternativas” às cláusulas gerais, embora possam ser empregadas de forma “combinada” em sistemas jurídicos. As cláusulas especiais são estruturas normativas baseadas em um pressuposto de fato rígido, detalhado e taxativo, aplicadas a situações determinadas e delimitadas. Baseiam-se no respeito à liberdade criativa dos contribuintes, que possuem autonomia para adotar as formas jurídicas que consideram mais adequadas, de maneira que o poder público somente intervirá “a posteriori” e se um fenômeno elusivo adquirir dimensões preo-

²² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85-86.

²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielisão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 133.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 393-395.

²⁵ “Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei complementar n. 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional: norma geral antielisiva. Alegações de ofensa aos princípios da legalidade, da legalidade estrita em direito tributário e da separação dos poderes não configuradas. Ação direta julgada improcedente.

cupantes. No entanto, tal intervenção não será feita de forma singular, sobre cada ato ou negócio dos particulares, mas de forma geral e abstrata, por meio de reformas legislativas específicas²⁶.

Alberto Xavier explica que as cláusulas especiais estão em plano distinto das gerais. As especiais “não passam da tipificação ‘a posteriori’, por lei, de certos atos ou negócios que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributos”, valendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais. Explica, o autor, que em tais normas “tailor made” o ato ou negócio “elisivo” passou a ser previsto pelo próprio tipo legal por meio de lei, ou seja, com observância do princípio da legalidade.

Há diversos exemplos de cláusulas especiais antielisivas no ordenamento jurídico brasileiro, como as normas que dispõem sobre o preço de transferência, nos termos dos arts. 18 a 24-A da Lei n. 9.430/1996, as que disciplinam a distribuição disfarçada de lucros (DDL), conforme os arts. 60 a 62 do Decreto-lei n. 1.598/1977 ou, ainda, as que vedam a compensação dos prejuízos fiscais na hipótese de haver, entre a apuração do prejuízo e a sua compensação, a modificação cumulativa do seu controle e do ramo de atividade, segundo os arts. 32 e 33 do Decreto-lei n. 2.341/1987.

Interessante observar que, nesse último caso, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.107.518 – Santa Catarina, julgado em 6 de agosto de 2009, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon, afirmou que o art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/1987 constitui cláusula especial antielisiva, que busca preencher espaços existentes na legislação com o objetivo de impedir a elisão fiscal.

De se notar, portanto, que as cláusulas antielisivas, sejam gerais ou específicas, analisadas sob a ótica do direito tributário, possuem um âmbito de aplicação próprio, consistente na elaboração de dispositivos que buscam combater planejamentos tributários chamados de abusivos ou agressivos, os quais embora sejam lícitos, não são tolerados pelo legislador.

2. Críticas às cláusulas gerais antiabuso no sistema tributário brasileiro

A cláusula geral antiabuso é alvo de forte crítica doutrinária, não só em razão de que elas carregam uma indeterminação linguística, mas também por diversos fatores que as tornam incompatíveis com o sistema tributário brasileiro, no qual há a atribuição de poder por meio de regras.

Humberto Ávila, em seu livro *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente, registrou preocupação em verificar quando a linguagem se mostra indeterminada, pois em tais situações o in-

²⁶ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 268.

térprete estará diante de séria dúvida do que está sendo comunicado por meio de um enunciado²⁷. A partir de tal contexto, o autor analisa a indeterminação das “cláusulas gerais”.

Observa que as “cláusulas gerais” são explicadas a partir dos seguintes termos: “boa-fé”, “bons costumes”, “honra” e “função social”. São significados portadores de vagueza multidimensional, isto é, significados a respeito dos quais há dúvida quanto à sua aplicação, vez que a sua delimitação estará vinculada a parâmetros sociais de comportamento que conjugam elementos descritivos com elementos normativos. Portanto, a indeterminação linguística existente no caso das chamadas “cláusulas gerais” “não reside em sua generalidade, mas na vagueza multidimensional socialmente típica que comportam”²⁸.

Por sua vez, afirma que o termo “cláusula” é lexicalmente ambíguo, podendo denotar um elemento normativo (uma norma) ou um elemento gramatical composto (uma expressão, uma oração ou uma frase). No entanto, a rigor, o que é vago não é propriamente o elemento gramatical do termo “cláusula”, mas seu significado. Afirma que “as cláusulas gerais não constituem cláusulas, mas o significado de cláusulas”²⁹.

Verifica, nesse contexto, que as “cláusulas gerais” “não são nem gerais, nem cláusulas”. Consistem, na verdade, “em significados portadores de vagueza multidimensional socialmente típica associados a expressões constantes de enunciados normativos”³⁰.

As considerações demonstram que o próprio termo “cláusula geral” carrega uma indeterminação linguística, pois os elementos que o compõem, isto é, “cláusula” e “geral”, são vagos e não são capazes de efetivar com clareza a comunicação, o que se espera do Direito. Em razão disso, pairam dúvidas sobre a própria definição, finalidade e estrutura que uma “cláusula geral” deve possuir dentro do sistema jurídico, o que prejudica a definição de seus contornos.

Assim, afirmar que determinado enunciado configura uma “cláusula geral”, por si só, não bastará. Sustentar a tributação com conceitos jurídicos indeterminados “é padecer de uma cegueira institucional; é não conhecer como funciona a Administração; é desconhecer como funciona o Judiciário abarrotado”³¹. Por isso

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 9.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 75-76.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 75-76.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 75-76.

³¹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82.

que uma cláusula geral pode desencadear críticas, pois, em virtude de sua abertura, acaba por tornar incerta sua aplicação³². Tais reflexões evidenciam que se trata de figura que, desde o início, falha na atividade da comunicação.

Em razão desses motivos, Humberto Ávila afirma que o termo “cláusulas gerais”, pela sua imprecisão, serve mais para confundir a comunicação do que para torná-la efetiva. Por isso, deve-se evitar o emprego desta expressão, mas caso se insista em utilizá-la, que se faça com clareza, precisão e explicitude, indicando com qual significado ela está sendo empregada³³.

Além da indeterminação linguística que as “cláusulas gerais” carregam, a doutrina aponta outros fatores que as tornam incompatíveis com o sistema tributário brasileiro, particularmente considerando que a Constituição atribui poder por meio de regras, em especial reveladas pelas competências tributárias, pelas limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, bem como pelos princípios garantistas ou “formais”, conforme será apresentado.

Como explica Humberto Ávila, a Constituição possui uma estrutura específica que atribui o poder por meio de regras, o que a diferencia de outros modelos constitucionais que atribuem poder também por meio de princípios. Com isso, o texto constitucional brasileiro se afastou de outros modelos, como o alemão, que atribuem poder também por meio de princípios³⁴.

Explica, o autor, que as funções das regras são muito específicas, pois objetivam eliminar ou diminuir conflitos de coordenação, problemas de conhecimento, problemas de custos e problemas de controle de poder³⁵.

As regras objetivam eliminar conflitos de coordenação entre as pessoas. Por isso, temos regras como as de trânsito, nas quais o sinal vermelho significa que o motorista deve parar, o amarelo representa que é preciso estar atento e o verde que o trânsito está livre. Em âmbito do direito tributário, os contribuintes precisam saber de antemão qual é o significado das hipóteses de incidência, trata-se de sistema que se fundamenta em conceitos mínimos para proporcionar a coordenação³⁶.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário* – homenagem a Diogo Leite de Campos. Saraiva: São Paulo, 2012, p. 435.

³³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 77-79.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

³⁵ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82.

³⁶ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

Também têm a função de evitar que ocorram conflitos de conhecimento. Isso porque toda pessoa entende que seu caso é diferente. Em razão disso, surgem problemas de a autoridade administrativa entender que aquele caso sob fiscalização é um pouco diferente de outro, o que justifica a aplicação de uma regra diferente³⁷.

Por sua vez, os conflitos de conhecimento podem desencadear problemas relativos à falta de controle do poder, gerando um cenário de insegurança jurídica, sendo que as regras se prestam a evitar tais problemas. Em especial, no direito tributário, as regras cumprem a função de alocar poder, descrevendo hipóteses para retirar de determinados âmbitos de poder a capacidade para discutir determinadas questões³⁸.

As regras, também, evitam que seja necessário discutir de forma incessante todas as questões por meio de ponderações de valores envolvidos, o que geraria altos custos orçamentários, demandando o direcionamento de recursos financeiros para tal atividade administrativa, situação que seria inviável do ponto de vista físico, humano e técnico³⁹.

A Constituição estabelece regras que carregam conceitos, os quais possuem um significado semântico mínimo, como “circulação de mercadorias”, “importação de produtos”, “prestação de serviços de comunicação” etc. Também é possível identificar conceitos indiretos, advindos da própria estrutura constitucional, por exemplo, a atribuição de poderes ao Entes Federados para instituir tributação⁴⁰.

O texto constitucional tem, portanto, regras que limitam poder, alocam poder e estabelecem conceitos mínimos.

A partir das breves considerações apresentadas, conforme aponta Humberto Ávila a Constituição atribui poder por meio de regras de competência e as modificações devem ser feitas por meio do legislador⁴¹.

As regras constitucionais, também, estão nos dispositivos que preveem os tipos de tributos que podem ser instituídos (art. 145), qual Ente Federado tem competência para dispor sobre cada um deles e sobre qual materialidade cada um deles deverá decidir (arts. 153 a 156)⁴². O federalismo brasileiro, portanto, tem

³⁷ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

⁴² LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 239.

como marca a existência de uma outorga de competência específica a cada Ente Federado.

Paulo Ayres Barreto verifica que a Constituição estabelece, com rigidez, regras de competência tributária que limitam a instituição e a cobrança de tributos e, de outro lado, asseguram direitos e garantias individuais ao cidadão, que funcionam como freio à atuação estatal de cunho arrecadatório. Tais regras, direitos e garantias obstam que se impeça a prática, ou que se limite, de modo amplo, a eficácia de atos ou negócios lícitos. A partir deste contexto, o autor identifica que uma cláusula geral antielisiva, em razão da sua estrutura, conflitaria com as regras rígidas de competência tributária⁴³.

Inclusive, Ricardo Mariz de Oliveira destaca que “os limites ao poder de tributar, assim como os direitos e as garantias individuais, são defesas do contribuinte e da pessoa contra o Poder Público, e não armas deste contra aqueles”⁴⁴.

Além de outorgar competências e delimitar a materialidade de cada tributo, a Constituição estabelece regras por meio de limitações ao exercício deste poder (arts. 150 e seguintes) mesmo dentro do campo de competência outorgado. Em outras palavras, não é suficiente apenas ter competência para a instituição do tributo para garantir a sua constitucionalidade, pois é preciso que o modo como ele esteja instituído observe as garantias determinadas pelo texto constitucional. Esta é a função das limitações constitucionais ao poder de tributar, um conjunto de disposições que define como o exercício do poder tributário deve ocorrer⁴⁵.

A Constituição também se aproxima das regras ao privilegiar princípios e garantias, como o da legalidade, da segurança jurídica, do Estado de Direito, da retroatividade, da anterioridade, da igualdade na lei e perante a lei, que se relacionam com a segurança. Tais princípios são qualificados por Humberto Ávila como “formais”, “no sentido de operativo, consequencialista, isto é, no sentido de que as regras e os conceitos legais têm um valor e têm uma função: a função de evitar problemas de coordenação, de conhecimento, de custos e de controle de poder”⁴⁶.

O princípio da legalidade tributária é uma limitação ao poder de tributar. Luís Eduardo Schoueri verifica que a analogia em matéria tributária conflita com o princípio da legalidade, quando de seu emprego resultar a exigência de tributo

⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233-235.

⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisiva e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17.

⁴⁵ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 200.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RDtributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-82.

sem lei que o estabeleça. Explica que, em razão deste princípio, “não basta que o legislador autorize uma tributação; ele deve – ele mesmo – prever todas as circunstâncias para o surgimento da obrigação tributária”⁴⁷.

Nesse sentido, Fernando Facury Scaff reconhece o papel do direito tributário na busca da arrecadação para financiar gastos sociais, no entanto, destaca que a “chave” disto está no princípio da legalidade, o qual não pode ser afastado em um Estado Republicano e Democrático de Direito. Por isso, a cobrança de tributos deve estar autorizada expressamente pela lei, assim como a ampliação dos gastos sociais. Afirma que a “vontade geral é a expressão das leis que devem reger um governo”⁴⁸. Daí a necessidade de apenas a lei autorizar a instituição de tributos e, conseqüentemente, a impossibilidade de aplicação de analogia.

Ocorre que a cláusula geral antiabuso, em razão da sua característica e estrutura, necessariamente irá recorrer à analogia⁴⁹, o que seria banido pelo ordenamento jurídico⁵⁰. Por isso, Luís Eduardo Schoueri afirma que sendo uma norma geral antiabuso enquadrada no gênero analogia, permitindo que o aplicador da lei substitua um fato por outro, que seria desejável (pelo fisco), tal norma seria imediatamente tachada de inconstitucional⁵¹.

Não só as regras de competência e as limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar concorrem para a aplicação de uma cláusula geral antiabuso. Importante verificar que esta pode atingir todo o ordenamento jurídico, conflitando com os princípios “formais”, conforme exposto. É por isso que outras críticas são postas perante elas.

Ricardo Mariz de Oliveira registra que, além das regras de competências e das limitações ao poder de tributar, há diversos preceitos fundamentais que são assegurados nas garantias constitucionais individuais e que conflitariam com as cláusulas gerais antielusão. O autor destaca que “ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidências de tributos ou de tributos mais

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielusão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário* – homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 431-432.

⁴⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – ensaio sobre direito financeiro, República e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 160.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielusivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 227.

⁵⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*: o parágrafo único do art. 166, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 2.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielusão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário* – homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 431-432.

onerosos”. Trata-se de direito que decorre da própria liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei, conforme o art. 5º, inc. II, da Constituição.

Além disso, o autor afirma que a obrigação tributária é regida pelo princípio da legalidade, “ela somente nasce pela ocorrência efetiva de uma das hipóteses de incidência constantes das várias leis ordinárias sobre os diversos tributos, baixadas estas conforme a discriminação constitucional do poder de tributar”, detido pelos Entes Federados, nos termos do art. 150, inc. I, do texto constitucional⁵².

Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, além de entenderem que as cláusulas gerais antiabuso violam o princípio da legalidade, afirmam que elas comprometem a segurança jurídica, vez que violam valores fundamentais do direito tributário: a certeza e a segurança. Os autores explicam que este direito assenta na determinação dos elementos essenciais dos impostos pela lei formal, isto é, reserva absoluta da lei formal, convivendo mal com cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Considerando que as cláusulas gerais tendem a permitir uma acrescida intermediação do intérprete (administração tributária, tribunais e contribuinte) na aplicação das normas, como poderiam ser compatíveis como os imperativos da legalidade e da segurança jurídica⁵³?

De acordo com Martha Toribio Leão, a própria contribuição de uma norma geral antiabuso é discutível na doutrina. Isso porque, esses tipos de normas carregam um paradoxo: de um lado, deveriam promover segurança jurídica, trazendo critérios objetivos sobre o conceito do que seja abusivo; no entanto, sendo geral, essas cláusulas trazem normas abertas, acarretando incertezas, além de abrirem espaço para atuação discricionária do fisco.

Martha Toribio Leão explica que tais cláusulas gerais, quando buscam investigar o motivo das partes ou impedem a eficácia de atos ou negócios jurídicos praticados com único objetivo de economizar tributos, padecem de inconstitucionalidade, por violarem o que a autora qualifica como “direito fundamental de economizar tributos”, fundamentado pelo direito à liberdade, pelo direito de pagar tributos conforme a legalidade e pela vedação à tributação por analogia⁵⁴.

As cláusulas gerais antiabuso também conflitam com os princípios constitucionais da liberdade de iniciativa e autonomia privada, fundamentos da Ordem Econômica (art. 170 da Constituição). Como destaca Luís Eduardo Schoueri, “a liberdade de iniciativa exige autonomia privada: os empreendedores devem po-

⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18-19.

⁵³ CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 65.

⁵⁴ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 239-247.

der organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível”, não competindo ao Estado tolher a liberdade de auto-organização.

Da mesma forma posicionam-se Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, afirmando que as cláusulas gerais são limitadas pela autonomia privada. De acordo com os autores, o Estado “não pode imiscuir-se na esfera da liberdade de cada indivíduo ou na gestão das sociedades”, devendo respeitar a liberdade individual de disposição do patrimônio, o livre exercício das atividades, entre outras garantias que protegem a autonomia privada. Afirmam que “o Estado não pode exigir certos resultados económicos das actividades das pessoas, tributando-as na sua falta. A administração tributária não pode substituir-se, ‘ex ante’ ou ‘ex post’, à vontade do indivíduo ou a mera conveniência das decisões ou escolhas realizadas”⁵⁵.

Tais considerações convergem no sentido de que as cláusulas gerais antiabuso autorizam o poder por meio da interpretação, o que se distancia de sistemas jurídicos em que há a atribuição do poder por meio de regras, como é o caso do ordenamento jurídico brasileiro.

3. Análise da compatibilidade das cláusulas gerais antiabuso no sistema tributário brasileiro

Apesar das críticas direcionadas às cláusulas gerais antiabuso, há posicionamentos no sentido de que uma norma desse tipo poderia ser prevista pelo sistema tributário brasileiro. Em síntese, os entendimentos variam a respeito do conteúdo que tal norma poderia ter e qual a forma para a sua introdução no ordenamento jurídico. Ricardo Mariz de Oliveira afirma que em virtude do “arcabouço jurídico derivado da Constituição, a eliminação ou a redução do direito à elisão fiscal depende de norma constitucional que se acrescente ao poder de tributar e reduza as limitações a esse poder”, que estão elencadas de forma minuciosa pela Constituição⁵⁶.

Contudo, o autor entende que mesmo na hipótese de inclusão de cláusula geral antiabuso no texto constitucional ela também teria seus limites, pois uma cláusula desse tipo que chegasse ao extremo de impedir a prática da elisão, ainda que por vias oblíquas, não teria validade em razão das garantias constitucionais individuais e nos limites ao poder de tributar, as quais “dificultam até mesmo a validade de uma emenda tendente a suprimir ou reduzir o direito ao planejam-

⁵⁵ CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 50.

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18.

to da elisão fiscal”⁵⁷.

O autor identifica que tais garantias e limites estão dentro das chamadas “cláusulas pétreas”, previstas no § 4º do art. 60 da Constituição Federal, por isso, “mesmo uma reforma constitucional pelo legislador constituinte derivado teria que ser devidamente considerada tendo em vista a extensão que tivesse”⁵⁸.

Além disso, Ricardo Mariz de Oliveira observa que a depender do conteúdo de uma cláusula geral antielusão, em razão do art. 146 da Constituição, deve-se reconhecer que ela poderia ser prevista por uma lei complementar. Isso porque seria uma norma geral sobre obrigações tributárias, que regularia limitações constitucionais ao poder de tributar e, também, acabaria adentrando em conflitos de competência tributária possivelmente emergentes da sua aplicação⁵⁹. Inclusive, o autor propõe texto de lei complementar que, no seu entendimento, poderia ser editada no Brasil para figurar como norma geral antielusão⁶⁰.

Luís Eduardo Schoueri, ao dispor sobre cláusula geral antiabuso e analisando o princípio da igualdade, afirma ser possível que um dispositivo desconsidere alguns dados fáticos, porque abusivos. Não seria o caso de substituição de fato ocorrido por outro imaginário, o que refletiria no emprego da analogia, mas abstração de alguns fatos, juntando-se os elementos fáticos que sobram na operação. O autor identifica que uma cláusula geral antiabuso encontrará espaço no Brasil, “apenas quando se constatar que o fato jurídico tributário pode ter sido desnaturado por outros fatos, igualmente ocorridos, os quais acabam por impedir que se considere concretizada a hipótese tributária”. Conclui que se estes últimos fatos forem abusivos, a lei complementar poderá autorizar sua desconsideração⁶¹.

Ricardo Lobo Torres entende que a fim de coibir práticas abusivas as cláusulas gerais antiabuso podem ser editadas, a despeito de implicarem, não raro, ambiguidade e analogia⁶².

⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielusão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93-94.

⁵⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielusão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18.

⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielusão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93-94.

⁶⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 138.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielusão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 431-434.

⁶² TORRES, R. L. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 57-58.

De acordo com Marco Aurélio Greco, uma cláusula geral antielisão seria compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, apresentando critérios, que segundo seu entendimento, seriam ideais em uma norma desse tipo: (1) restrita ao campo do imposto de renda; (2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; (3) que atribuísse competência a um órgão colegiado; (4) que disciplinasse procedimentos proporcionando debates sobre as práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; (5) que alcançasse apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem; (6) que tais práticas configurassem abuso de direito ou fraude à lei; e (7) que comportasse exigência de tributo, sem a aplicação de penalidades. Apesar de entender que o parágrafo único do art. 116 do CTN se afastou desses ideais, o autor identifica que o dispositivo possui características de uma verdadeira cláusula antielisão ou antiabuso, o qual “abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto”⁶³.

Martha Toribio Leão registra que uma norma geral antielisão, entendida como aquela que pretende inserir o motivo tributário como critério para o controle da existência ou validade de uma operação, estará necessariamente eivada de inconstitucionalidade no sistema tributário brasileiro. A autora acrescenta ser difícil imaginar qual seria o âmbito de aplicação de uma norma desse tipo sem violar determinados limites constitucionais que resguardam direitos, como o de liberdade do contribuinte de atuar para economizar tributos, o de não ser tributado fora das hipóteses legais e o de não ser tributado por analogia. Para a autora, uma cláusula geral antiabuso deveria, apenas, estabelecer os conceitos de fraude, dolo, simulação e dissimulação, elencados nos arts. 149, inc. VII, e 116, parágrafo único, ambos do CTN, os procedimentos a serem adotados pelas autoridades fiscais, em nome do contraditório e da ampla defesa, bem como os “standards” de prova para definição da incidência tributária e da multa qualificada⁶⁴.

As divergências doutrinárias demonstram que há uma pluralidade de concepções a respeito do conceito de cláusula geral antiabuso e, a depender de seus limites, qual seria o meio legislativo adequado para a sua introdução no ordenamento jurídico. Tal constatação apenas reforça aquilo que foi dito no presente estudo, no sentido de que a cláusula geral é um instrumento indeterminado no direito, cujo uso deve ser evitado, sob pena de comprometer a segurança jurídica.

Conforme exposto, Humberto Ávila adverte que, na hipótese de utilizar o conceito de cláusula geral, que se delimite seus contornos. Em razão disso, o pre-

⁶³ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 547-562.

⁶⁴ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 240-242.

sente estudo propõe uma delimitação do conceito de cláusula geral antiabuso, a qual deve conter no, no mínimo, as seguintes características: (i) “cláusula” corresponde a uma norma, que é ou pode ser inserida em um ordenamento jurídico; (ii) “geral”, refere-se ao âmbito de aplicação da norma, que, nesse caso, é amplo, no sentido de poder ser aplicada a um número indefinido de casos. Em razão dessa característica, tal termo carrega a autorização para que seja feita uma interpretação (seja pela administração tributária, pelo Poder Judiciário ou pelo contribuinte) de cada caso concreto; e (iii) antiabuso, visa impedir a economia tributária que embora seja lícita, não é admitida pelo legislador.

Feita a delimitação de cláusula geral antiabuso, o presente estudo entende que uma norma desse tipo seria incompatível com sistema tributário brasileiro. Como visto, a Constituição possui espaços regradados, não há margem autorizando a desconsideração de atos e negócios jurídicos lícitos, conferindo-se poderes à autoridade fiscal para interpretar planejamentos tributários, julgando a partir de suas convicções se a operação teria sido realizada com a única finalidade de afastar a incidência do imposto, o que a tornaria abusiva. As regras são incompatíveis com a atribuição de poder por meio da interpretação, o que objetiva as cláusulas gerais antiabuso.

Sabe-se que a analogia costuma estar presente no conceito de cláusulas gerais antiabuso, o que também é incompatível com nosso sistema. No entanto, mesmo na hipótese de se pensar em uma estrutura de cláusula geral antiabuso sem o emprego da analogia, ainda assim estaríamos diante de uma incompatibilidade. Isso porque, o problema dessas normas não está apenas na aplicação da analogia, mas também em razão de que elas sempre vão analisar a economia tributária por meio da interpretação.

Vale registrar que a disposição sobre ilícitos tributários, como dolo, fraude, simulação ou dissimulação, não poderia ser feita por meio de cláusulas gerais antiabuso, como aquela definida pelo presente estudo, pois tais figuras estão fora da definição dessas normas. É claro que não há vedação para que uma norma tributária seja elaborada a fim de regular conceitos sobre os ilícitos tributários, mas, nesses casos, estaríamos diante de normas que buscam combater a evasão fiscal.

Apesar de se sustentar que as cláusulas gerais antiabuso são incompatíveis com o sistema jurídico tributário, não se pode negar a possibilidade de inclusão de tais normas em âmbito constitucional, em razão da existência do poder derivado reformador. Nesse caso, seria preciso que tal norma fosse acrescida ao poder de tributar e, ainda, que houvesse uma reforma dos demais dispositivos constitucionais que atribuem poder por meio de regras, inclusive flexibilizando as limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, sob pena de conflito normativo. De qualquer forma, ainda seria necessário refletir se uma cláusula geral

antiabuso violaria garantias individuais e a essência de um Estado de Direito, em razão do art. 60, § 4º, da Constituição e, também, se não estaríamos diante de um retrocesso social.⁶⁵

Nesse sentido, entende-se que o sistema tributário brasileiro é incompatível com uma cláusula geral antiabuso, mas isso não significa dizer que não é possível estabelecer limites ao planejamento tributário, o qual pode ser combatido por meio de outras formas.

A economia tributária lícita pode ser combatida por meio das cláusulas especiais antiabuso, que estão em plano distinto das gerais. A esse respeito, Martha Toribio Leão que entende ser mais frutífero criar cláusulas especiais antiabuso, direcionadas a certos tributos ou a situações específicas, ainda que a proliferação de diversas normas dessa natureza acarrete certa complexidade⁶⁶. Para Ricardo Lobo Torres, o ideal é que o planejamento tributário seja limitado por cláusulas especiais que reduzam as oportunidades para a prática de elisão fiscal, ainda que seja impossível fechar todos os espaços por meio dessas cláusulas, e ainda que tal procedimento acarrete a proliferação de normas dessa espécie⁶⁷.

A economia tributária ilícita deve ser repelida mediante a aplicação de normas antievasão, as quais estão dispostas no CTN, que tratam do dolo, da fraude fiscal, da simulação e da dissimulação, bem como em legislações esparsas, como a Lei n. 4.502/1964, que define a sonegação, a fraude, e o conluio, ou a Lei n. 8.137/1990, que cuida dos crimes contra a ordem tributária.

A evasão fiscal, também, pode ser identificada partir da análise do cumprimento dos elementos essenciais de um ato ou negócio jurídico. Explica Humberto Ávila, o seguinte: “quando o contribuinte se utilizar de negócios jurídicos – portanto, de formas jurídicas dadas pelo legislador –, se ele ‘usar’ das formas jurídicas sem, no entanto, ‘abusar’ delas, nós temos que manter a validade do negócio jurídico, inclusive para efeitos tributários”⁶⁸. Para o autor, “abusar da forma jurídica” é desnaturar algum elemento essencial de um negócio jurídico. Por exemplo, é fazer uma compra e venda a preço vil, ocasião em que o “preço”, elemento essencial do contrato de compra e venda, é desnaturado. Outro exemplo, é reali-

⁶⁵ A respeito do princípio da proibição de retrocesso social perante normas de direito financeiro, é possível verificar sobre de: BELLEGARDE, Marina Tanganelli. *O direito financeiro e a proibição de retrocesso social na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

⁶⁶ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 247.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 57-58.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 83.

zar uma compra e venda por meio de uma sociedade, criada em um dia e extinta no outro, que não concretizou seu objeto social, nessa hipótese há abuso da forma societária⁶⁹.

Conclui-se, dessa forma, pela incompatibilidade das cláusulas gerais antiabuso com o sistema tributário brasileiro, em razão de permitirem a interpretação de planejamentos tributários, o que confronta com a atribuição de poder por meio de regras, característica essencial de nosso ordenamento jurídico.

Conclusão

“Cláusula geral antiabuso” é termo que carrega uma indeterminação linguística.

Buscando trazer mais clareza na atividade da comunicação, o presente estudo propõe a delimitação do conceito dessa cláusula, a qual deve conter, no mínimo, as seguintes características: (i) “cláusula” corresponde a uma norma, que é ou pode ser inserida em um ordenamento jurídico; (ii) “geral”, refere-se ao âmbito de aplicação da norma, que, nesse caso, é amplo, no sentido de poder ser aplicada a um número indefinido de casos. Em razão dessa característica, tal termo carrega a autorização para que seja feita uma interpretação (seja pela administração tributária, pelo Poder Judiciário ou pelo contribuinte) de cada caso concreto; e (iii) antiabuso, visa impedir a economia tributária que embora seja lícita, não é admitida pelo legislador.

Além da indeterminação linguística que as “cláusulas gerais” carregam, há outros fatores que as tornam incompatíveis com o sistema tributário brasileiro, em especial considerando que a Constituição atribui poder por meio de regras, reveladas pelas competências tributárias, pelas limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, bem como pelos princípios garantistas ou “formais”.

Nesse sentido, considerando que as cláusulas gerais antiabuso abrem margem para a interpretação da economia tributária, ela se distancia de sistemas jurídicos em que há a atribuição do poder por meio de regras, por isso, entende-se pela sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *RD Tributário* 98/74-85. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 83.

- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BELLEGRARDE, Marina Tanganelli. O direito financeiro e a proibição de retrocesso social na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.
- CALDAS, Marta. O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? *Cadernos IDEFF* n. 18. Coimbra: Almedina, 2015.
- CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008.
- CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 166, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 30/31. Belo Horizonte, 1987/1988.
- GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielusão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*, do Centro de Extensão Universitária. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011.
- SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – ensaio sobre direito financeiro, República e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielusão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.