

A elisão fiscal frente aos princípios da legalidade e da proteção à confiança

Eliza Fernandes Marques

Resumo: A problemática que envolve o tema da elisão fiscal, além de passar pelas noções que se acercam das demais figuras correlatas, principalmente a evasão fiscal que com ela se confunde, é introduzida, neste artigo, no contexto Constitucional de sua legitimação. Na busca pela fundamentação normativa que autoriza, e por que não dizer, incentiva a prática elisiva no campo tributário, nos deparamos com uma série de princípios que se prestam à defesa desta prática. Neste artigo resolvemos destacar dois deles, quais sejam: o Princípio da Legalidade e o Princípio da Proteção da Confiança. O primeiro por se tratar de um princípio basilar para o Direito Tributário, e o segundo por se apresentar como o "conteúdo subjetivo da legalidade", destacando a forma como deve ser pautada a relação Fisco contribuinte.

Palavras-chave: Elisão fiscal. Princípio da legalidade. Princípio da proteção à confiança.

Introdução

É cediço que a formação principiológica de um dado ordenamento jurídico é de suma importância não só para a manutenção da sua estabilidade, como também para a informação da axiologia de suas normas vigentes.

O sistema jurídico brasileiro encontra-se sob a vigência do Estado Democrático de Direito, que tem como um de seus pilares básicos fundamentadores a lei, que se apresenta como materialização da vontade soberana do povo.

Neste interim, convém trazer à baila as colocações de Carmen Lúcia A. Rocha, citada por Walter Claudius Rothenburg, nos seguintes termos:

Os princípios constitucionais são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em dada sociedade política, materializados e formalizados juridicamente para produzir uma regulação política no Estado. Aqueles valores superiores encarnam-se nos princípios que formam a própria essência do sistema constitucional, dotando-o, assim, para cumprimento de suas funções, de normatividade jurídica.

Pós-graduanda em Direito Tributário pelo IPET, Advogada.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 4	p. 49-59	jul./dez. 2009
------------------	--------------	------	----------	----------------

A sua opção ético-social antecede a sua caracterização normativo-jurídica. Quanto mais coerência guardar a principiologia constitucional com aquela opção, mais legítimo será o sistema jurídico e melhores condições de ter efetividade jurídica e social.¹

Nesse excerto, a doutrinadora introduz a noção de normatividade jurídica aos princípios ao perceber que os mesmos gozam de positivação, efetividade e exequibilidade, assim como as leis ou outros mecanismos de exteriorização das normas.

A noção de que os princípios não passam de parâmetros interpretativos, de conteúdos valorativos, de formas genéricas e gerais de prescrição já fora há tempos superada pela nova noção que permite a atribuição de densidade normativa aos mesmos princípios.

A atribuição de densidade normativa aos princípios é condição que não somente se coaduna com o espírito do Estado Democrático de Direito, mas, principalmente, se presta a mantê-lo e preservá-lo diante da flexibilidade característica dos princípios, que podem adequar-se facilmente à mutabilidade social.

Os princípios devem ser, hoje, observados e tratados, não mais como prescrições gerais e abstratas, que somente serviam para a indicação de caminhos interpretativos, mas como preceitos legais que possuem força coativa tão presente como a vista nas normas em sentido estrito.

Sob o manto de proteção dos princípios, dando destaque a dois, dentre tantos outros que poderiam prestar-se a legitimar e fundamentar a conclusão deste artigo, iniciamos a análise do tema da elisão tributária e a sua adequação frente aos princípios da legalidade e da proteção da confiança.

1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tem o seu nascedouro com o Estado Democrático de Direito, gestado na época da Revolução Francesa. É o maior princípio informativo e fundamentador deste Estado de submissão à lei. Encontra prescrições não somente na Carta Magna, mas, em outros diplomas infraconstitucionais, mantendo a seguinte redação: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A lei, por sua vez, deve ser entendida como aquele preceito que emana da vontade do povo, elemento que, na formação dos Estados, goza da soberania plena, informando uma conduta por este considerada relevante.

Além das observações já mencionadas, deve este princípio ser visualizado no ordenamento jurídico vigente como uma norma protetiva do indivíduo. A submissão à lei gera garantias de aspecto objetivo e subjetivo que resguardam os outros direitos assegurados pelo plexo normativo.

¹ ROCHA, 1994, p. 23, apud ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 17.

Sobre o princípio da legalidade, visto sob o ponto de vista da proteção do indivíduo, merecem destaque as seguintes palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, apresentadas em sua obra "Curso de Direito Administrativo":

Para avaliar corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo, cumpre atentar para o fato de que ele é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se através da norma geral abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois, pelo Poder Legislativo – que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social –, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral.²

Da observação do princípio da legalidade sob o ponto de vista da administração, e não mais do administrado, Cretella³ nos faz perceber que a visualização é diametralmente oposta: enquanto ao indivíduo é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe, para a administração será permitido somente fazer aquilo que a lei expressamente permite.

Desse "conteúdo negativo" do princípio da legalidade emana, mais claramente, a sua posição como princípio basilar do Estado Democrático de Direito, e como norma garantística dos direitos individuais.

Conforme citação já expressada, o princípio da legalidade, apesar de possuir matriz constitucional, apresenta delineamentos específicos de acordo com o ramo do direito a que se filia.

Sob o ponto de vista do direito tributário, este princípio adquire feições e desdobramentos tão específicos que merecem ser destacados. A introdução deste princípio no campo da tributação tem a sua matriz na Constituição Federal; entretanto, com uma feição bastante peculiar que a distingue da disposição expressa no artigo 5º, II, já mencionada.

O princípio da legalidade tributária, ou da estrita legalidade como preferem denominar alguns doutrinadores, tem a sua disposição expressa no artigo 150, I, da Constituição Federal, com o seguinte texto: "Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça".

Na interpretação trazida por Carvalho,⁴ a dicção do artigo serve para demonstrar que quaisquer pessoas políticas internas, quando da majoração ou instituição de tributos, deve observar a criação de uma lei regular formal e materialmente.

A necessidade de lei para a instituição ou majoração de tributos gera para a administração dois tipos de comportamento para o pleno obediência ao princípio da legalidade.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 91.

³ CRETELLA JUNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1972. v. 10.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

A Administração, neste caso a Administração Fazendária, deve somente realizar a tributação em observância à existência de lei que expressamente preveja a hipótese fática como hipótese de incidência tributária.

São, portanto, duas as limitações impostas à Administração pelo princípio da legalidade: as hipóteses de incidência tributária devem ser instituídas por lei; e a Fazenda Pública deve observar a descrição legal para subsumir a situação fática à espécie tributária já prevista.

A redação do artigo supramencionado (art. 150, I, da CF) com seu equivalente no Código Tributário Nacional, no art. 9º, I, somente permite que seja instituído, e por via de consequência cobrado, tributo mediante lei prévia que estabeleça todos os seus parâmetros, dentre eles contribuinte, base de cálculo, etc.

Ou seja, a Administração Fazendária, quando da atuação, deve não somente observar a legislação "processual", mas também, e principalmente, se a hipótese ocorrida de fato se enquadra na situação descrita na norma como passível de tributação.

Portanto, as situações em que, eventualmente, a Administração Fazendária preveja e enquadre como suscetíveis à tributação, sem equivalente descrição normativa, se apresentam como ilegais, visto que ferem frontalmente às limitações impostas pelo princípio da legalidade, além de se constituírem em usurpação de poder e ferimento do Fundamento Constitucional da Tripartição dos Poderes.

A atitude da Administração em "interpretar" determinados negócios jurídicos, realizados por meio de planejamento tributário elisivo, como enquadráveis em hipóteses de incidência tributária, apresenta-se como ocorrência que exemplifica a atuação contrária ao princípio em questão.

A hipótese de incidência tributária encerra um tipo fechado e completamente descrito na norma (lei), de modo que qualquer "interpretação" que vise conferir ampliação ao descrito na norma se apresenta como instituição e/ou majoração de tributo sem a existência de lei definidora.

Os negócios jurídicos indiretos, realizados por elisão tributária, são negócios jurídicos realizados de conformidade com a ordem jurídica vigente, mas que não incorrem em hipóteses de incidência tributária, ou mesmo, que se apresentam como situações alternativas que encerram formas com tributação menos onerosa.

A tentativa de a Administração Fazendária "ampliar" a incidência das hipóteses descritas na lei tributária é forma de agir que não se coaduna com o princípio da legalidade, assim como, também, se distancia vertiginosamente do Estado Democrático de Direito.

Importante observação é feita por Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, em artigo de José Osvaldo Casás sobre o assunto, publicado na obra *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. Eis o seu teor:

Esta exigencia (de que toda acción singular del poder debe estar justificada por una ley previa) arte de dos claras justificaciones. Una más general y de base, la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica [...] es la ley; ya no se admiten poderes personales como tales, por la

razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley. Sólo “en nombre de la ley puede imponerse obediencia”, añadiendo: La segunda idea que refuerza esa exigencia de que toda actuación singular del poder tenga que estar cubierta por una ley previa es el principio técnico de la división de los poderes: el Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es ‘ejecutar’ la ley, particularizar sus mandatos en los casos concretos; la distinción entre los poderes Legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las leyes. Lo mismo ocurre con el poder judicial, que deja de ser un poder libre, supuesta expresión directa de la soberanía y con la misma fuerza creadora que el poder normativo supremo, para quedar definitivamente legalizado, sometido a la ley, Es a esta técnica estructural precisa a lo que se llama propiamente principio de la legalidad de la Administración: ésta está sometida a la ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación [...], para continuar: Lo verdaderamente singular del régimen de Derecho público surgido de la Revolución (francesa) [...], y lo que constituye la definitiva originalidad histórica de éste, es justamente ese cambio radical de concepción del sistema jurídico. La Administración es una creación abstracta del Derecho y no una emanación personal de un soberano y actúa sometida necesariamente a la legalidad, la cual, a su vez, es una legalidad objetiva, que se sobrepone a la Administración y no un mero instrumento ocasional y relativo de la misma, y por ello también tal legalidad puede ser invocada por los particulares mediante un sistema de acciones, expresión del principio de libertad que la Revolución instaura, y que revela cómo dicha legalidad viene a descomponerse em verdaderos derechos subjetivos. Tal es el sentido general del principio de legalidad administrativa.⁵

Além de ratificar a submissão geral que deve ter a Administração às disposições constantes da lei, principalmente no que tange a incidência tributária, o autor acaba introduzindo a análise deste princípio sob o ponto de vista do contribuinte.

Conforme já explicitado de maneira superficial, o princípio da legalidade apresenta-se como uma garantia para o indivíduo, à medida que este somente se submete às proibições e disposições constantes expressamente na lei.

Este é o aspecto negativo da observação da aplicação deste princípio junto aos indivíduos. Já sob o ponto de vista da ótica da autonomia da vontade, conforme os ensinamentos de Di Pietro,⁶ ao indivíduo é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíba expressamente.

Este argumento, somado aos já esposados, presta-se a ratificar com maior veemência e concreitude acerca da impossibilidade da Administração Fazendária (mesmo que para isso se utilize de uma lei geral) interpretar ou considerar negócios

⁵ Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández apud CASÁS, José Osvaldo. *Tratado de Direito Constitucional Tributário* 2005. p. 186-187.

⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

jurídicos realizados pelos particulares através da elisão fiscal, como nulos ou atribuir-lhes efeitos não previstos na norma.

A autonomia da vontade ou liberdade decorre explicitamente do princípio da legalidade e, somado ao mesmo, apresenta-se como um obstáculo intransponível a qualquer atuação da Fazenda Pública no sentido de conferir maior amplitude à aplicação de quaisquer normas instituidoras ou majoradoras de tributos.

O indivíduo (ou futuro contribuinte) tem a liberdade de escolher dentre as diversas formas de realização de negócios jurídicos aquela que mais se adequar às suas necessidades e objetivos, ainda que sejam exclusivamente para a economia de tributos.

Os expedientes lícitos para a execução de negócios jurídicos são apresentados em demasia pela legislação cível, que se rege pelos princípios da liberdade e da autonomia da vontade, podendo (e/ou devendo) ser escolhidos livremente pelos sujeitos.

A ausência de normatização expressa a fim de enquadrar a realização de determinados negócios jurídicos como tributáveis, não autoriza a Administração Fazendária ao "preenchimento" da lacuna legislativa; o Executivo não goza da autonomia, muito menos de autorização para esta usurpação de poderes.

Por outro lado, o indivíduo, enquanto sujeito de direitos e de deveres, deve ser resguardado na prerrogativa conferida pelo princípio da legalidade, a fim de que possa gerir a sua vida de conformidade com a autonomia da vontade e da liberdade individual.

Apesar de alguns entendimentos contrários, ao analisarmos o tratamento dado à elisão fiscal no Brasil, não é concebível a conjugação de uma norma geral antielisiva com o princípio fundamentador da legalidade do Estado Democrático de Direito a que nos submetemos.

A concessão, ainda que mediante lei, ao Fisco de realizar interpretações extensivas, analogia, e outras formas de "reenquadramento" de negócios jurídicos elisivos, se constitui um retrocesso e um caminho na contramão de toda a evolução jurídica por que lutamos.

O princípio da legalidade, não somente do ponto de vista da Administração, como também sob a ótica do indivíduo, não permite a convivência harmônica com uma norma geral antielisiva.

Importante observação pode ser extraída do pensamento de Hector B. Villegas, citado por Diva Prestes Marcondes Malerbi, em sua obra *Elisão fiscal*:

Colocada esta questão sob a perspectiva constitucional vigente, tem-se pois, em razão da consagração do princípio da estrita legalidade em matéria de tributos, que a área de ingerência estatal na propriedade é aquela determinada pelo catálogo legislativo das situações tributáveis existentes no direito positivo; e a área de ingerência estatal na liberdade, defluente da tributação, é aquela determinada pelo catálogo legislativo das infrações tributárias existentes no direito positivo.⁷

⁷ Hector B. Villegas apud MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984. p. 74.

Esta autora defende a existência de um direito subjetivo do contribuinte em não sofrer a incidência da tributação, baseando a sua tese, principalmente no princípio da legalidade, que impõem à Administração uma conduta omissiva, decorrente da impossibilidade de ampliar o campo definido como tributável pelo legislador.

Deste modo podemos perceber que a existência e aplicação do princípio da legalidade, por si só já se prestaria a fazer concluir pela inconstitucionalidade na criação de uma norma geral antielisiva; entretanto, por amor ao debate, nos resignamos a introduzir mais um princípio, em verdade um desdobramento do já mencionado, a fim de ratificar a conclusão já adiantada.

2 Princípio da proteção à confiança

Este princípio é tipicamente de Direito Administrativo, e como tal merecem ser tecidas algumas considerações acerca do mesmo, a fim de subsidiar a fundamentação pretendida neste artigo. Tem estrita ligação com o princípio da segurança jurídica, sendo para alguns doutrinadores entendido como sinônimo do mesmo. Encerra o aspecto subjetivo do indivíduo em relação à atuação estatal, neste caso, à atuação do Fisco junto aos contribuintes.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em obra já mencionada,

A segurança jurídica tem muita relação com a ideia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como a correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo.⁸

Mesmo com toda a propriedade da doutrinadora supramencionada, a sua citação serve para demonstrar que o princípio da proteção da confiança apresenta-se muito mais na posição de aspecto subjetivo do indivíduo em relação à Administração do que no seu aspecto técnico-jurídico. O termo confiança tem seu sentido ligado a "crédito, familiaridade, fé", ou seja, aspectos internos, que se ligam às expectativas de alguém em relação à atuação de outrem.

Este princípio tem a sua definição ligada à expectativa legítima que tem o indivíduo em relação à atuação da Administração, de acordo com as prescrições legais impostas, neste aspecto observadas *lato sensu*.

Enquanto que o princípio da legalidade surge para fixação de parâmetros objetivos da atuação Estatal, o princípio da proteção da confiança traz o aspecto subjetivo para a análise desta atuação.

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 85

Este aspecto subjetivo é bem destacado por Celso Antônio Bandeira de Mello, em obra já mencionada, com a seguinte dicção:

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis aos seus atos.⁹

Este princípio parte da valoração das expectativas legítimas criadas pelo indivíduo em relação à atuação do Estado Administração (sendo a principal delas, a de que o mesmo irá atuar de acordo com os limites e condições estabelecidas pela lei).

Há a introdução do conceito de confiança legítima, que para Lessa¹⁰ se apresenta como sendo um limite à atuação estatal, podendo ser suscitada sempre que se verifique uma situação em que haja a frustração de alguma expectativa decorrente de uma situação preexistente pela Administração.

Ainda tratando da proteção à confiança, importante observação feita por Paulo de Barros Carvalho, merece destaque:

[...] implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.¹¹

O planejamento de que tratou o doutrinador acima mencionado deve ser entendido lato sensu; entretanto, para uma melhor visualização do tema e descoberta da nossa intenção, faz-se necessária a análise da aplicação do princípio à proteção da confiança no âmbito tributário.

A relação jurídico-tributária tem em sua formação básica a presença do Fisco (ente arrecadatório) e do contribuinte. Nesta relação, regida pelas leis, diante dos ditames já explicitados quando da análise acerca do princípio da legalidade, além dos critérios objetivos fixados, deve ser resguardada a expectativa do contribuinte em relação à atuação da Administração Fazendária.

As normas que regulam as situações fáticas, que podem sofrer tributação, são normas públicas e que ninguém pode se escusar de ter conhecimento. A entrada em vigor destas espécies normativas gera no contribuinte, ou responsável, primeiramente, a expectativa de que somente a situação descrita na hipótese será passível

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 113.

¹⁰ LESSA, Flávio Romero de Oliveira. A eficácia negativa do princípio da proteção à confiança e sua aplicação como um fator limitativo ao exercício da autotutela administrativa. Uma análise do art. 54 da Lei 9784/99. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11135>>. Acesso em: 19 jul. 2008.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 166.

de tributação, e, secundariamente, mas não menos importante, a expectativa de que o Fisco agirá de acordo com a descrição normativa no que tange a subsunção.

Diante disso, deduz-se que o contribuinte que realiza planejamento tributário elisivo tem a legítima sensação de que o Fisco não irá enquadrá-lo na hipótese de incidência descrita na norma, visto que com isso se estaria desobedecendo ao princípio da legalidade, devendo esta ser protegida caso a Administração Fazendária venha realizar “reenquadramento” da conduta.

Se o contribuinte sabe, antecipadamente, quais dentre os negócios jurídicos realizados por ele são passíveis de sofrer tributação, tem direito, não somente à realização de negócios alternativos, como também à manutenção destes em detrimento de qualquer “interpretação” realizada pelo Fisco, que fira a sua legítima expectativa.

Neste íterim vale mencionar a colocação trazida por Martins-Costa, citado por Flávio Romero Lessa, em artigo publicado, nos seguintes termos:

[...] a ação da Administração Pública para realizar ou resguardar o valor ‘segurança jurídica’ e proteger a confiança é quase uma não-ação, constituindo, a rigor, um dever de abstenção: não atingir o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito; não bulir com situações abrangidas pelo manto protetor da prescrição, decadência ou preclusão; não modificar a prática a longo tempo seguida, se a mudança vier em prejuízo do administrado [...] não revogar ou anular, em certas situações, atos administrativos que tenham produzido efeitos na esfera jurídica de terceiros [...].¹²

Com isso, vê-se que a atuação Estatal se resume a aplicar a lei de acordo com os seus ditames próprios e não realizar qualquer interferência na esfera de que goza, o indivíduo, da sua liberdade.

Existem espaços lacunosos em todas as normas infraconstitucionais em vigência no país. Especialmente no que tange às normas tributárias, que apresenta forma de integração normativa mais restrita que as previstas para as demais normas, as lacunas existentes devem ser interpretadas como “espaços em branco” em que o legislador não quis atribuir valor, e que gera o contribuinte, por via de consequência, a expectativa de que qualquer negócio jurídico que este realize e que não se apresente como hipótese de incidência não será tributado.

A partir do momento em que a Administração Fazendária interpreta extensivamente, atribuindo efeitos tributários a negócios jurídicos realizados pelo contribuinte ou responsável, está ferindo não somente o princípio da legalidade (aspecto objetivo), mas também o princípio da proteção à confiança (aspecto subjetivo).

O enquadramento dos fundamentos já apresentados é trazido de maneira resumida por Tercio Sampaio Ferraz Junior, em artigo publicado na obra *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, da seguinte maneira:

¹² LESSA, Flávio Romero de Oliveira. A eficácia negativa do princípio da proteção à confiança e sua aplicação como um fator limitativo ao exercício da autotutela administrativa. Uma análise do art. 54 da Lei 9784/99. *Jus navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11135>>. Acesso em: 19 jul. 2008. p. 114.

No Brasil a segurança jurídica e a proteção à confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas no art. 5º e no 150, I, da CF; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, § 6º da CF/88); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do CTN; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, § 1º do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); [...].¹³

Como isso, percebe-se que, como já mencionado, a incompatibilidade do ordenamento jurídico vigente com a criação de uma norma geral antielisiva é patente.

A conjugação dos dois princípios, tomados como parâmetro para a fundamentação da conclusão assumida, faz deduzir, necessariamente, que a instituição de uma norma que previsse genericamente a possibilidade de "reconsideração" de negócios jurídicos realizados sem qualquer mácula de vício ou ilegalidade (elisivos), estaria por si só eivada da inconstitucionalidade.

Os fundamentos e o alcance dos princípios mencionados não possibilitam a convivência no ordenamento jurídico de uma norma que conceda tamanha discricionariedade à Administração Fazendária, e pior, que acabe por restringir direitos já adquiridos pelos jurisdicionados.

Considerações finais

A autorização para a realização de condutas elisivas, ou seja, a possibilidade que tem o contribuinte ou responsável de realizar planejamento tributário a fim de diminuir a carga fiscal sobre as suas finanças, antes de se apresentar de maneira consoante à legislação tributária, tem respaldo constitucional para a sua aplicação.

A norma jurídica tributária por possuir um caráter sancionador e prescrever uma conduta positiva (ação) como hipótese de incidência, deve ser interpretada de maneira restritiva e de acordo com os mandamentos do Princípio Constitucional da Legalidade.

Somado ao princípio supra, nos utilizamos também dos mandamentos extraídos do Princípio da Proteção à Confiança; observação do Princípio da Legalidade no seu aspecto subjetivo.

Neste caso, abrimos destaque para a legítima expectativa que tem o contribuinte de que o Fisco e a Administração Fazendária vão agir de modo a preservar os direitos constitucionais individuais quando da sua atuação fiscalizadora e arrecadatória.

A atividade mercantil e a atuação do indivíduo têm a liberdade como seu pilar básico; quaisquer atuações que visem ao cerceamento injustificado da liberdade devem ser rechaçadas.

¹³ TORRES, Heleno Tavares (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 275.

A atuação elisiva nada mais é do que a demonstração prática do exercício da liberdade individual, liberdade essa que tem como limite a lei, a ordem positivada imposta. Somente à lei deve o indivíduo se submeter e a "ela" que se deve respeito e submissão.

Referências

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CASÁS, José Osvaldo. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 2005.
- CRETELLA JUNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1972. v. 10.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- LESSA, Flávio Romero de Oliveira. A eficácia negativa do princípio da proteção à confiança e sua aplicação como fator limitativo ao exercício da autotutela administrativa. Uma análise do art. 54, da Lei 9784/99. *Jus navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11135>>. Acesso em: 19 jul. 2008.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: RT, 1984.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.
- TORRES, Heleno Tavares (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.