

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

HADLER FAVARIN MARTINES

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2008

HADLER FAVARIN MARTINES

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2008

HADLER FAVARIN MARTINES

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

De Acordo:

Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2008

TERMO DE APROVAÇÃO

HADLER FAVARIN MARTINES

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: _____

Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 03 de outubro de 2008.

À Dani, a mulher mais bela, a quem escolhi amar
pelo resto de minha vida.

Agradecimentos

Aos queridos mestres Betina e Vieira, pelos brilhantes ensinamentos e pelas valiosas lições dentro do Direito Tributário.

À minha família, pelo amor sincero e apoio incondicional.

A Deus, por tudo que tem feito em minha vida.

“O céu está acima de tudo. E lá preside um juiz
que nenhum rei pode corromper”.

William Shakespeare

RESUMO

Sabe-se que, mesmo através de meios lícitos, e antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária, os particulares não são completamente livres para moldar suas condutas. O presente trabalho monográfico possui como escopo essencial identificar quais são os limites jurídicos que o ordenamento vigente impõe às operações de planejamento tributário que visam reduzir a carga fiscal levadas a cabo pelos sujeitos passivos de uma relação tributária. Será feita, primeiramente, uma conceituação do que seja planejamento tributário. A seguir será estudada a distinção entre evasão e elisão fiscal, passando pelos institutos da simulação, da fraude, da sonegação fiscal e do negócio jurídico indireto. Com o intuito de melhor compreender a problemática acima referida, serão analisados os princípios constitucionais que balizam a liberdade negocial, e as teorias do abuso de direito, abuso de forma e do propósito negocial. Por último, serão estudadas as cláusulas antielisivas e os efeitos da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual, por meio de seu artigo 1º, introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. A resposta à questão dos limites ao planejamento tributário constitui-se em um dos capítulos mais fascinantes da Teoria Geral do Direito Tributário. É essa questão que o presente trabalho humildemente propõe-se a desmistificar.

Palavras-chave: Limites. Planejamento Tributário. Elisão fiscal. Evasão Fiscal. Simulação. Fraude. Sonegação Fiscal. Negócio Jurídico Indireto. Cláusulas antielisivas. Lei Complementar nº 104.

RESUMEN

Es bien sabido, que mismo a través de medios lícitos y antes de ocurrida la hipótesis de incidencia tributaria, los particulares no son completamente libres para moldear sus conductas. El presente trabajo monográfico posee como objetivo identificar cuales son los límites jurídicos a cual el ordenamiento vigente impone a las operaciones de planeamiento tributario que intentan reducir la carga fiscal llevadas al cabo pelos sujetos pasivos de una relación tributaria. A seguir estudiaremos la distinción entre evasión y elisión fiscal, pasando por los institutos de la simulación, el fraude fiscal, ocultación fiscal y negocio jurídico. Con el intento de mejor comprendernos la problemática introducida, analizaremos los principios constitucionales que abalzan la libertad de negocios jurídicos y las teorías del abuso de derecho, abuso de forma y del propósito negocial. Por último, efectuaremos el estudio de las cláusulas antielisivas y los efectos de la Ley Complementar n° 104, de 10 de enero de 2001, a cual, por medio de su artículo 1°, introdujo el párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional. La respuesta a la cuestión de los límites al planeamiento tributario, se pone como uno de los capítulos más fascinantes de la Teoría General del Derecho Tributario. Es la cuestión a la cual humildemente nos proponemos a intentar desmitificar.

Palabras-clave: Límites. Planeamiento tributario. Elisión fiscal. Evasión fiscal. Simulación. Fraude fiscal. Ocultación fiscal. Negocio jurídico. Cláusulas antielisivas. Ley Complementar n° 104.

LISTA DE SIGLAS

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e direitos a eles relativos

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

MP – Medida Provisória

PIS/Pasep – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. DO DIREITO DE PLANEJAR E ORGANIZAR OS NEGÓCIOS	4
2.1 ASPECTOS GERAIS	4
2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	7
2.3 DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL	12
3. O ILÍCITO TRIBUTÁRIO	15
3.1 SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO	15
3.2 SIMULAÇÃO FISCAL	17
3.3 FRAUDE À LEI	18
3.4 SONEGAÇÃO FISCAL	19
3.5 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO	20
4. TEORIAS	23
4.1 TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA	23
4.2 TEORIA DO ABUSO DE FORMA	27
4.3 TEORIA DO ABUSO DE DIREITO	29
4.4 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL (<i>BUSINESS PURPOSE THEORY</i>)	33
5. A ELISÃO FISCAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	35
5.1 ELISÃO FISCAL EM FACE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	35
5.2 ELISÃO FISCAL EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	37
6. NORMAS ANTIELISIVAS TRIBUTÁRIAS	39
6.1 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS	39
6.2 NORMAS SETORIAIS ANTIELISIVAS E NORMAS ESPECIAIS ANTIELISIVAS	42
6.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001	43
6.4 EFICÁCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	47
6.5 DA DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA	48
6.6 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	49
7. LIMITES ÉTICOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	51
8. CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	58

1. INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é tema que vem há tempos despertando a atenção de juristas especializados em matéria tributária. Sabiamente já dizia MARCO AURÉLIO GRECO que não é de hoje que o relacionamento entre Fisco e contribuinte tem se caracterizado por um binômio: de um lado, a constante busca de maior eficácia na aplicação das leis visando obter a maior arrecadação possível e, de outro lado, uma preocupação dos agentes econômicos no sentido de se verem onerados com a menor carga tributária legalmente admissível.¹

Sobre o binômio acima descrito, HARRY BALTER divertidamente comenta: “Os tributos e a elisão são provavelmente irmãos gêmeos, e certamente continuarão a coexistir até o tempo em que haja um mundo sem tributos. Os procedimentos elisivos são como uma grande hidra frente a um grupo de tributos... se descoberta e eliminada determinada válvula de escape, imediatamente o contribuinte identifica outra”.²

HUGO DE BRITO MACHADO, ao escrever sobre o planejamento tributário, comenta que o aumento da carga tributária vem tornando a cada dia mais difícil o desempenho de atividade econômica, e fazendo crescer a resistência ao tributo, o que torna cada vez maior a tensão na relação fisco-contribuinte. Assim, “de um lado crescem os índices de inadimplência e do outro aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte de sorte a não permitir que este fuja ao dever de pagar o tributo, e com o aumento das sanções aplicáveis aos infratores”.³

A discussão em torno da eficácia das estruturas negociais adotadas pelo contribuinte com o objetivo de reduzir a carga fiscal não é nova no Brasil. Desde a década de 60, tributaristas brasileiros já mostravam interesse pela temática do

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 121.

² “*Taxes and tax avoidance were probably born twins, and are likely to continue their joint existence until the millenium of a taxless world. Avoidance is hydraheaded and, as the taxes gathers... discover and cut off one escape contrivance, the taxpayer comes up with another.*” BALTER, Harry. *Rudich – The problems of personal income tax – 7 law and Contemp.* Apud. NEVES, Andrea Nogueira; LEITE, Priscila Farisco Rocha. In: Pedro Anan Jr. (Coord.). **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 36.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 421.

planejamento tributário, procurando identificar limites para as práticas de economia tributária.

Ao dissertar sobre o tema em tela, LUCIANA ROSANA GALHARDO, PRISCILA STELA MARIANO DA SILVA e ESTEVÃO GROSS NETO comentam que “atualmente a doutrina reconhece, de um lado, a existência de um direito à economia de tributo e, de outro, a necessidade de se evitar que este direito seja utilizado de maneira abusiva, possibilitando que aqueles com maior conhecimento dos meandros da legislação tributária se furtem à obrigação de concorrer de forma justa e solidária para o financiamento das despesas públicas”.⁴

É compreensível que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios necessitem angariar recursos financeiros para seus cofres a fim de possibilitar a consecução de suas finalidades e atender aos interesses da coletividade; como também é natural que os particulares somente se disponham a efetuar o respectivo desembolso se houver plena tipicidade, segurança, e certeza na obrigação tributária.

HERMES HUCK ensina que o “[...] desenvolvimento da elisão, pela disseminação de sofisticados esquemas de planejamento tributário⁵, urdidos por especialistas extremamente hábeis e preparados, tem resultado numa sensível perda de arrecadação para os Fiscos dos diversos países da comunidade internacional”.⁶

De fato, um contribuinte bem informado e profissionalmente bem aconselhado conhece os meandros da legislação fiscal e, através dela, encontra formas de reduzir seu ônus tributário.

No entanto, as administrações dos Estados têm se armado para combater a fuga de recursos, com o objetivo de limitar a liberdade do contribuinte e, conseqüentemente, o planejamento tributário.

Sugerir ao cliente/contribuinte um negócio jurídico indireto poderá resultar em que este seja desconsiderado pela autoridade administrativa tributária, sob a

⁴ GALHARDO, Luciana Rosanova; DA SILVA, Priscila Stela Mariano; GROSS NETO, Estevão. Planejamento Fiscal – Um Embate entre Princípios Constitucionais Tributários. In: ANAN JR., Pedro (Coord.) **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 216.

⁵ No sentido oposto, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, menciona que o planejamento tributário no Brasil não é tão freqüente quanto às vezes se imagina, em virtude de carência de assessoria especializada, do receio de que não seja admitida pelas autoridades, das desvantagens ou dificuldades jurídicas, comerciais e civis do esquema optativo proposto e também pela alternativa de praticar uma evasão tributária. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971, p. 80.

⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 61.

alegação de que tais negócios, embora legítimos, corresponderiam, pelo seu resultado econômico, ao tipo tributário submetido ao tributo respectivo.

Para ALBERTO XAVIER, “a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias constitucionais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”.⁷

A respeito, observa HELENO TÔRRES que “com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar [...] a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma legítima economia de tributos”.⁸ Como adverte NILTON LATORRACA, o objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária, o *tax saving* do direito norte-americano.⁹

Destaque-se que o planejamento tributário é dever dos administradores de sociedades empresárias, conforme previsto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, também conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, *in verbis*:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costume empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.¹⁰

Muito embora renomados juristas tenham se debruçado sobre o tema em análise, a matéria ainda enseja controvérsias relevantes, sobretudo ante a dificuldade de se transportar para a realidade prática dos julgamentos administrativos os conceitos e formulações teóricas sobre os limites entre o planejamento lícito e a evasão fiscal. Conforme nos ensina CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA, “mesmo através de meios lícitos e antes da ocorrência do fato jurídico tributário, os particulares não são completamente livres para moldar, construir ou

7 XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 8.

⁹ LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 62.

¹⁰ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 23/08/2008.

preparar suas condutas a fim de obter vantagens tributárias”.¹¹ Desse modo, o problema mais complexo não é distinguir a elisão tributária da evasão, mas identificar os limites da elisão, entenda-se, do planejamento tributário.

Por conta do exposto, este trabalho monográfico tem como objetivo maior, sem a pretensão de esgotar a discussão sobre o tema, identificar os limites que a legislação tributária impõe aos planejamentos tributários. O problema nuclear, objeto do presente trabalho, consiste em saber quais os fundamentos e os limites de um eventual direito dos contribuintes à adoção de comportamentos dos quais decorrem conseqüências fiscais menos onerosas. Até que ponto o fisco poderá interferir na conseqüente redução ou eliminação de carga tributária ocorrida quando da realização de atos e negócios jurídicos adotados pelo contribuinte? Afinal, pagar menos tributos é crime ou, nas circunstâncias de negócios jurídicos indiretos, é direito subjetivo do contribuinte?

2. DO DIREITO DE PLANEJAR E ORGANIZAR OS NEGÓCIOS

2.1 ASPECTOS GERAIS

Ao longo dos últimos anos tem-se verificado que o Estado brasileiro tem elevado a carga tributária através da edição de inúmeros decretos, leis ordinárias, medidas provisórias, leis complementares, e emendas constitucionais, gerando dúvida e insegurança aos contribuintes e aos estudiosos do Direito Tributário. Oportunamente, diz HELENILSON CUNHA PONTES que “o contribuinte vem sendo submetido a sucessivos aumentos de carga tributária, fator este que compromete o crescimento econômico e desestimula o investimento na produção.”¹²

Dentro dessa estrutura tributária complexa, e muitas vezes perversa, uma sociedade empresária, acaba por buscar modos alternativos para, reduzindo seu ônus fiscal, manter-se competitiva dentro do mercado. Assim, o exercício do direito à

¹¹ PEREIRA, César A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 25.

¹² PONTES, Helenilson Cunha. Sistema Tributário, Carga Tributária e Capacidade contributiva. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões do Direito Tributário. 8º Vol.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 147.

economia de tributos comporta como requisito legal a prática de ações válidas e legítimas. Segundo HUMBERTO BONAVIDES BORGES, “as idéias e planos voltados à economia de tributos pressupõem o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas à materialização dos respectivos negócios industriais, operações mercantis e prestações de serviços.”¹³

O tema de abuso de direito, em matéria tributária, surge atrelado ao exercício de auto-organização. Portanto, para determinada operação merecer a proteção do ordenamento jurídico é necessário que não seja abusiva, mas motivada. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA entende que “o contribuinte tem o direito de organizar, ou reorganizar seus negócios e seu patrimônio da forma mais econômica possível perante os possíveis encargos tributários que venham, ou possam vir, a onerá-lo.”¹⁴ MARCO AURÉLIO GRECO, corroborando tal entendimento, afirma: “não há dúvida de que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida. Todavia, a questão principal não é sobre a existência desse direito, mas sobre os limites que possui, pois na experiência moderna nenhum direito é absoluto.”¹⁵ Comenta ainda o que o planejamento fiscal deverá agregar, ao lado dos valores da propriedade e segurança, também os valores da igualdade (artigo 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I)¹⁶, sendo que o exercício do mesmo não poderá se dar de forma abusiva.

Cumpra salientar que os tribunais têm manifestado entendimentos favoráveis ao direito de auto-organização quando os sujeitos passivos estão amparados por causas reais, não objetivando exclusivamente a economia fiscal. Neste caso, as autoridades fiscais, em princípio, não teriam justificativas plausíveis para questionar os efeitos jurídicos decorrentes dos negócios efetuados, desde que os mesmos não contenham quaisquer vícios e abuso de direito. “É claro que o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias, mas é claro, também, que

¹³ BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário – IPI, ICMS, ISS e IR**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 27.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. 2º Vol.** São Paulo: Dialética. 1998, p. 109.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Reorganização Societária e Planejamento Tributário: *In*: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coord.) **Reorganização Societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 39.

¹⁶ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, p. 126.

tem o direito de organizar seus negócios, de modo que pague o menos possível, ou não pague nada, desde que o faça sem atropelar a ordem jurídica.”¹⁷

Neste mesmo sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER exalta o direito que todo contribuinte tem de, existindo diversas opções para praticar seus atos, escolher aquela que lhe acarrete em um recolhimento menor, *in verbis*:

[...] todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Destaca, ainda, que seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.¹⁸

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao examinar o tema, ensina que sempre foi polêmica a eficácia dos atos ou omissões praticados pelo contribuinte quando o objetivo fosse a redução ou eliminação do ônus tributário suportado pelo contribuinte. Todavia, parece mais racional que o contribuinte tenha plena liberdade de optar por atos que resultem em uma carga tributária menos onerosa, não podendo olvidar-se de que sua liberdade de escolha deve respeitar a legislação em vigor.¹⁹

Em resumo, assevera o jurista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

Colocando-se de uma forma ilustrativa, é como se as pessoas pudessem escolher os caminhos que desejam percorrer, segundo os seus interesses e conveniências, optando entre as trilhas que implicam a prática de fatos que são eleitos pela lei como fontes de obrigações tributárias e aquelas que, apesar de serem usualmente mais longas (ou mesmo mais custosas, quando avaliadas na totalidade), estão à margem de qualquer exigência legal. Estes caminhos, entretanto, apresentam uma única direção: ao se iniciar o percurso, a partir da opção que existia na encruzilhada (tributação ou não tributação), as características do atalho escolhido materializam-se, de forma definitiva (ocorrência ou não do fato gerador e do surgimento da obrigação tributária), como que registradas em uma fotografia.²⁰

Diante do cenário acima apresentado, faz-se necessário analisar as figuras da elisão (ou elusão) fiscal e da evasão fiscal, propugnadas pela doutrina, e que

¹⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.) **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 181.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 94.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena. Elisão Fiscal. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 63. São Paulo: Dialética, 2000, p. 159.

²⁰ *Ibid.*, p. 160.

darão suporte jurídico à verificação da possibilidade de descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com intuito de reduzir a carga tributária.

2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Tanto no plano doutrinário como no campo jurisprudencial, não são unânimes as definições de elisão e evasão fiscal. Para melhor compreender os limites ao planejamento tributário no Direito brasileiro, mister se faz expor o conceito de elisão e evasão fiscal, para posteriormente, analisar a diferenciação entre ambos os institutos. Muito embora as duas figuras jurídicas possuam o mesmo fim, qual seja, a redução da carga tributária por parte do contribuinte, os conceitos de elisão e evasão fiscal são diametralmente opostos.

PEDRO ANAN JR. considera a elisão fiscal como sendo a redução da carga tributária através de operações admitidas ou não proibidas pela lei, tendo como fator determinante a conduta antes do fato gerador de obrigação tributária.²¹ Para o autor, as operações que são desenvolvidas com o intuito de elisão fiscal, ou seja, planejamento fiscal lícito, não deveriam ser objeto de qualquer limitação, pois “inibir tal prática é um total absurdo, vez que num regime democrático, onde a livre iniciativa e a legalidade devem ser defendidas – conforme previsão na Constituição Federal – o contribuinte não pode ser penalizado pelo simples fato de seguir a lei, porque procurou uma forma lícita de efetuar operação de maneira mais econômica, que a outra parte, quer por inércia ou desconhecimento, não procurou o mesmo caminho”.²²

No mesmo sentido teleológico, mas utilizando denominação inversa, ALFREDO AUGUSTO BECKER leciona que a evasão fiscal (elusão ou evasão legal) é a faculdade “que o indivíduo poderá, sem violar regra jurídica ou eficácia jurídica, atingir aquele efeito econômico, escolhendo um outro caminho (outros atos, fatos ou estados de fato) que não seja elemento integrante de hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que seja elemento integrante de hipótese de incidência de outra regra jurídica tributária mais favorável (menor tributo)”.²³

²¹ ANAN JR., Pedro. Remuneração dos Sócios e Acionistas e o Planejamento Fiscal. In: ANAN JR., Pedro (Coord.) **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 304.

²² *Id.*

²³ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p.42.

Corroborando o posicionamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER, o professor RUBENS GOMES DE SOUZA comenta que:

[...] se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal. É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava individualizado em relação a um fato e a um contribuinte determinado; por conseguinte o Fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis.²⁴

Ao discorrer sobre a matéria, ROQUE ANTONIO CARRAZA leciona:

Na elisão fiscal, o contribuinte consegue evitar a prática do fato impositivo tributário, deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (hipótese tributária) ou pratica outro, a que a mesma lei não atribui consequências fiscais ou lhe atribui diversas, menos gravosas.²⁵

Defende o jurista que “o direito à elisão fiscal é reconhecido por todos os ordenamentos jurídicos civilizados, sendo pacífico e assente que o contribuinte tem o direito subjetivo, dentro das balizas legais, de buscar soluções para seus problemas fiscais”²⁶, buscando dessa forma reduzir a carga tributária a ser suportada pelo mesmo.

Entusiasta da liberdade negocial como um direito defensivo, DIVA MALEBRI entende que “[...] a elisão tributária refere-se, pois, a um certo tipo de situação criada pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, na qual o Estado tributante não pode ingressar [...]).”²⁷

NILTON LATORRACA destaca dois procedimentos preventivos que o contribuinte deverá respeitar no momento da construção ou preparação de atos que visem à economia tributária, senão vejamos:

²⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1954, p. 99 - 100.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Grupo de empresas – autocontrato - não Incidência de ISS – questões conexas**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 94, 2003, p. 123

²⁶ *Ibid.*, p. 124.

²⁷ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 33.

- a) deverá antecipar-se ao fato, prevenindo a sua ocorrência;
- b) adotará um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato jurídico da obrigação tributária ou adotará uma alternativa legal que esteja ao seu alcance para reduzir a carga tributária.²⁸

Leciona ainda o doutrinador que “o procedimento, além de preventivo, há de ser lícito e não defeso em lei. Do contrário, mesmo agindo preventivamente, o contribuinte pode cometer fraude, ato simulado ou abuso de forma jurídica.”²⁹

HUMBERTO BONAVIDES BORGES destaca importantes regras que outorgam juridicidade a planejamentos tributários, conforme segue:

- a) verificar se a economia de tributos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência;
- b) examinar se a economia de tributos é decorrente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas; e
- c) investigar se a economia de tributos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.³⁰

ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, ao tratar das espécies de elisão tributária, argumenta que ela se subdivide em duas espécies, quais sejam, elisão induzida pela lei e elisão resultante das lacunas da lei. Referida classificação se dá conforme segue:

- a) **induzida pela lei** – o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência; fixam-se, por exemplo, em níveis irrealisticamente baixos os proventos estimados obtidos em determinada atividade, ou se admitem deduções, para fins do imposto sobre a renda, de despesas apenas presumidas; autoriza-se o emprego de parte dos tributos devidos ou a dedução de certo montante de renda em investimentos prioritários, entre dezenas de outras hipóteses, onde existe, ou não, uma contrapartida a ser feita pelo contribuinte favorecido;

[...]

- b) **elisão resultante de lacunas da lei** – o legislador, que não pode ser oniprevidente, deixa as malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os

²⁸ LATORRACA, N. *Op. cit.*, p. 63.

²⁹ *Id.*

³⁰ BORGES, H. B. *Op. cit.*, p. 28.

desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita à sua realização.³¹

Como forma de elisão induzida pela lei, dentre as inúmeras hipóteses no ordenamento jurídico brasileiro, a legislação fiscal autoriza, por exemplo, as empresas a deduzirem do Imposto de Renda devido parte dos dispêndios realizados em projetos de inovação e pesquisa tecnológicas, conforme previsão dos artigos 17 a 27 da Lei 11.196/05. Adicionalmente, podemos citar a possibilidade da sociedade remunerar seus sócios ou quotistas através da distribuição dos Juros sobre Capital Próprio, instituída pela Lei 9.249/95, que na prática reduzirá em aproximadamente 19% a carga tributária incidente sobre o lucro da sociedade que efetua essa opção legal.

Por todo o exposto, depreende-se que a doutrina dominante converge para uma mesma conclusão: a possibilidade do contribuinte buscar formas lícitas para a redução da carga tributária, utilizando-se das opções atribuídas pela lei para se chegar a um mesmo resultado, ou, quando possível, buscar a economia tributária através de lacunas deixadas pelo próprio legislador.

Corroborando o entendimento até aqui exposto, a elisão fiscal é caracterizada por uma atitude preventiva do contribuinte, “que identifica a hipótese de incidência de uma obrigação tributária mais onerosa e constrói caminhos lícitos, alternativos, para desviar o campo de incidência do tributo”.³² A elisão fiscal é procedimento utilizado pelo contribuinte, objetivando reduzir sua carga tributária pela escolha entre diversos dispositivos e caminhos lícitos, desde que se antecipem à ocorrência do fato gerador.

Disponibiliza-se a seguir, decisões dos tribunais a respeito da matéria, permitindo o planejamento tributário com base na elisão fiscal, afirmando ser lícito ao contribuinte realizar operações visando redução da carga tributária, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. RESPONSABILIDADE, SUCESSORA. ELISÃO. INVESTIMENTO. SÓCIAS. COMPRA E VENDA. PAGAMENTO A PRAZO. IRPJ. ATIVIDADE RURAL. INCENTIVO. PARCELA EXCEDENTE. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. A empresa sucessora responde somente pelos tributos da sucedida, excluídas as penalidades impostas por ato ilícito.

³¹ DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 28 - 30.

³² GALHARDO, L. R.; DA SILVA, P. S. M.; GROSS NETO, E. *Op. cit.*, p. 216.

2. É lícito ao contribuinte planejar seus atos visando incidência de menor carga tributária sobre seus negócios, desde que faça observando os termos legais, o que caracteriza hipótese de elisão fiscal [...]”.³³

TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO. CISÃO PARCIAL DE EMPRESA. EVASÃO.

O planejamento fiscal praticado pelas empresas deve limitar-se à prática da economia fiscal lícita (elisão), não se admitindo em nosso ordenamento a evasão (economia fiscal ilícita) [...]”.³⁴

Em sentido diverso, utilizando o conceito internacional de evasão fiscal (*tax evasion*), o *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*, conceitua a evasão fiscal como “[...] termo aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos”.³⁵

Nas palavras do jurista português JORGE BACELAR GOUVEIA, denomina-se evasão fiscal o “fenômeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano”.³⁶

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ao tratar sobre o referido fenômeno jurídico, leciona que:

A evasão se manifesta quando o ato pretensamente excludente da obrigação tributária for posterior ao respectivo fato gerador, e/ou quando o ato tiver sido praticado de maneira ilícita e/ou quando houver simulação.

Depreende-se, desse modo, que a evasão fiscal encontra-se no campo do ilícito, podendo ser entendida como sonegação, pois se relaciona à tentativa de ocultação de um evento tributável já ocorrido. Nesse caso, a hipótese de ocorrência

³³ SANTA CATARINA. Tribunal Regional da 4ª. Região. Acórdão n. 96.04.55930-3. Relator: Juiz Heraldo Garcia Vitta. Florianópolis, 26 maio.1999.

<http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php> Acesso em 08 out. 2008.

³⁴ SANTA CATARINA. Tribunal Regional da 4ª. Região. Acórdão n. 96.04.55121-3. Relator: Juiz João Pedro Gebran. Florianópolis, 21 set.2000. <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php> Acesso em 06 out. 2008.

³⁵ LARKING, Barry. **International Tax Glossary**. 5th. ed. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2005, p. 22. Original: “*Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation*”.

³⁶ GOUVEIA, Jorge Bacelar. A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 235.

já se concretizou, gerando uma obrigação tributária que não poderá ser descaracterizada, a não ser por um ato ilícito.

2.3 DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL

O critério objetivo de distinção no Brasil entre elisão e evasão fiscal deve-se, inicialmente, a RUBENS GOMES DE SOUZA³⁷, o qual contribuiu e influenciou grande parte doutrina.

Mister se faz salientar que a linha divisória entre a elisão e a evasão fiscal é tênue, dificultando a diferenciação de uma conduta que possa ser considerada contrária à lei, de uma prática que venha a reduzir legitimamente os encargos tributários sobre determinado negócio jurídico.

As palavras evasão e elisão podem ser utilizadas tanto em sentido lato, como em sentido restrito. Em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo.³⁸

Todavia, atualmente ainda não há uniformidade terminológica na doutrina. Mais comumente utiliza-se a elisão para designar a forma lícita de fugir ao tributo, e a palavra evasão para designar a forma ilícita de escapar à obrigação tributária.³⁹ HUGO DE BRITO MACHADO, contrariando a preferência de muitos, apregoa a utilização do termo evasão em sentido diverso, para designar:

[...] a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente”.⁴⁰

HELENO TÔRRES, por sua vez, propõe a utilização de nova figura classificatória, denominada “elusão”:

³⁷ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. *In*: ROCHA, V. O. (Coord.) **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 25.

³⁸ MACHADO, H. de B. Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista. *In*: PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento Tributário**, p. 431.

³⁹ DÓRIA, A. R. *Op. cit.*, p. 9 - 10.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 108.

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.”

Muito embora haja diferenças conceituais, existe convergência entre os doutrinadores no sentido de que a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação.⁴¹

Ao tratar da diferenciação entre evasão e elisão fiscal, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA vem denominar a evasão de fraude. Para referido autor, as distinções entre as figuras da evasão e da elisão são basicamente os meios utilizados e o momento em que realizam os atos. Sob este aspecto, segue o entendimento do autor sobre os institutos acima mencionados:

O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva. O segundo aspecto, de maior relevância, é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exterioriza, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.⁴²

Para IVES GRANDRA DA SILVA MARTINS, uma distinção básica entre elisão e evasão “reside nos meios adotados para fugir ao peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou evasão fiscal.”⁴³

⁴¹ MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário**. In: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 21. Belo Horizonte, 2003, p.11.

⁴² DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 32-33.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. In: Revista dos Tribunais. n. 638.V.77, 1998, p. 10.

Por oportuno, segue abaixo acórdão recente do Conselho de Contribuintes, o qual, assim como exposto acima, dispõe sobre os critérios distintivos da elisão e evasão fiscal, e justificando sua decisão, prevê que a elisão fiscal será lícita toda vez que o contribuinte praticar negócios com objetivos econômicos e empresariais fundamentados em dispositivos legais.

ELISÃO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que se possa falar de elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo e por meio de ato lícito. Se o ato praticado, ainda que lícito, é concomitante ou posterior à ocorrência da hipótese de incidência, não cabe falar em planejamento tributário e devido é o tributo que se tentou evitar. (Brasil. Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Acórdão nº 204-02199. Recurso nº 135040. Relator Júlio César Alves Ramos. Acórdão de 27 de fevereiro de 2007).⁴⁴

Isto posto, percebe-se na prática, que o objetivo principal da elisão e da evasão fiscal acaba por ser o mesmo: qual seja, a redução da carga tributária suportada pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Contudo, verifica-se que a distinção entre as figuras da elisão e evasão dá-se fundamentalmente através dos meios em que são utilizados para a redução ou eliminação de tributos bem como o momento em que os atos ocorrem.

É válido afirmar que o problema mais complexo não é distinguir a elisão fiscal (planejamento tributário) da evasão fiscal, mas identificar limites ao próprio planejamento tributário. É interessante recorrer ao entendimento de CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA, pelo qual “[...] mesmo através de meios lícitos e antes da ocorrência do fato impositivo, talvez os particulares não sejam completamente livres para moldar, construir ou preparar suas condutas a fim de obter vantagens tributárias.”⁴⁵

Procedidas às considerações de ordem conceitual, apontamos como exemplo de um possível planejamento tributário, o caso de uma empresa prestadora de serviços, sujeitada à incidência do ISS no local do estabelecimento prestador. Poderá referida empresa planejar a instalação ou a mudança do seu estabelecimento para município onde a legislação disponha sobre alíquota menos onerosa do ISS. Assim, tendo estabelecimento no Município A (alíquota mínima de

⁴⁴ Disponível em: <http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/conselhos/sinconweb.nsf/ementa/0c475e9f88a6303303257292000b6775?opendocument&posicao=dados7b2206>>. Acesso em: 15 jun.2008.

⁴⁵ PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

5% - cinco por cento), poderá fixar estabelecimento no Município B (alíquota mínima de 2% - dois por cento).

3. O ILÍCITO TRIBUTÁRIO

3.1 SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

Em sua conceituação tradicional, originária do latim, a simulação pode ser entendida como:

simulatio, de *simulare* (usar fingimento, usar artifício), é o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui. Ainda, é conceituado como declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que nela se indica.⁴⁶

Resgatando o conceito de CLÓVIS BEVILAQUA, observa o doutrinador que “a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado [...]”.⁴⁷

No dizer de PONTES DE MIRANDA, na simulação “quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece.”⁴⁸

Seguindo este raciocínio, SÍLVIO DE SALVO VENOSA conceitua simulação como “fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce [...]”.⁴⁹

Consoante NILTON LATORRACA, na simulação há duas verdades concorrentes: uma verdade jurídica e outra real. Assevera o jurista:

Duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente (jurídica) que se exterioriza para o mundo, e existe outra verdade

⁴⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio – O Dicionário da Língua Portuguesa – Século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1856.

⁴⁷ BEVILAQUA, Clóvis. Teoria Geral do Direito Civil. *Apud*. Antônio Roberto Sampaio Dória. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971, p. 36.

⁴⁸ PONTES, Miranda de. **Tratado de Direito Privado, Tomo I**. São Paulo: RT, 1993, p. 53.

⁴⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – parte geral**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 467

(real), que não é perceptível. A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra se tratar de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico.⁵⁰

Adicionalmente, distinguem-se dois tipos de simulação, quais sejam: a simulação absoluta e relativa. “É absoluta quando atrás do ato jurídico aparente não há qualquer outro ato jurídico dissimulado, como, por exemplo, quando alguém simula a transferência de propriedade de determinado bem, para terceiro, apenas para aparentar não ser proprietário.”⁵¹

Na simulação absoluta, aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum.⁵² Por outro lado, na simulação relativa, ou dissimulação, “as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições”.⁵³

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO faz a diferenciação entre simulação e dissimulação, e menciona que na simulação surge aquilo que não existe, incita-se uma crença em algo falso, enquanto na dissimulação oculta-se a realidade, esconde-se uma situação existente. “Em síntese, na simulação o agente quer enganar sobre a existência de uma situação inverídica, na dissimulação, sobre a existência de uma situação real.”⁵⁴

Caso típico de dissimulação é o da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. No caso em comento, o objetivo das partes é lesar o Fisco, pois sabe-se que a dissolução societária – na qual aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa – não é tributada pelo ITBI, conforme imunidade prevista no art. 156, §2º, I, da CF.⁵⁵ Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, assim, clara divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris* típica da dissimulação.

O Código Civil de 2002 contempla, em seu artigo 167, as figuras da simulação e da dissimulação dos atos jurídicos. Vejamos:

⁵⁰ LATORRACA, N. *Op. cit.*, p. 63.

⁵¹ *Ibid.*, p. 69.

⁵² XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 54.

⁵³ *Ibid.*, p. 53.

⁵⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – Parte geral**. 28. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 213.

⁵⁵ MOREIRA, A. M. *Op. cit.*, p.23.

Art. 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.⁵⁶

O negócio jurídico simulado é produto de uma relação jurídica que não tem conteúdo, inexistente (simulação absoluta), ou que tem conteúdo diverso do que aparenta (simulação relativa), sempre se constituindo na manifestação de vontades em divergência intencional com as vontades internas.

Como demonstrado, o novel Código Civil prevê a nulidade do ato ou do negócio jurídico simulado, restaurando a eficácia do ato ou negócio jurídico que se buscou dissimular.

3.2 SIMULAÇÃO FISCAL

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a mesma tem como finalidade prejudicar o Erário Público, enquanto terceiro na operação. Salieta o professor ALBERTO XAVIER que o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo.⁵⁷

Consoante previsão do artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN), vale destacar que, tanto na simulação absoluta quanto na relativa, incidirá o tributo sobre o ato jurídico simulado, conforme segue:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.⁵⁸

Em consonância com o previsto no CTN, LUCIANO AMARO ressalta que havendo a comprovação da simulação poderá o Fisco atribuir ao contribuinte todos

⁵⁶ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 27/08/2008.

⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 56.

⁵⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/08/2008.

os efeitos tributários decorrentes do negócio efetivamente realizado em substituição aos efeitos que seriam produzidos pelo negócio simulado pelas partes.⁵⁹

Diante desta realidade, conclui IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que “no campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal.”⁶⁰

Como visto, o planejamento tributário não se serve de expedientes ilícitos como a simulação. A simulação não se confunde com a elisão fiscal, pois esta última se serve de meios lícitos. A simulação é instituto de Direito Civil e compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte a vontade real dos sujeitos da relação jurídica, tendo como finalidade prejudicar terceiros.

Desse modo, a simulação é um limite à liberdade fiscal, pois os atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares devem ser considerados válidos. A vontade real dos sujeitos da relação não deverá ir de encontro com a vontade formalmente declarada. O ato simulado para fins de economia tributária configurará hipótese de evasão fiscal, podendo, inclusive, ser enquadrado como delito criminal tributário.

3.3 FRAUDE À LEI

A legislação tributária, na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, em seu artigo 72, conceitua fraude conforme descrito abaixo:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.⁶¹

⁵⁹ AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 136.

⁶⁰ MARTINS, I. G. da S; MENEZES, P. L. Elisão Fiscal. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 63**, p. 163.

⁶¹ BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02/08/2008.

A doutrina descreve a figura da fraude à lei como a conduta do contribuinte de impedir a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura” que protegeria a conduta realizada.⁶²

Na lição de ANDRÉ MENDES MOREIRA, fraude, do latim “*fraudis*” (má-fé, engano) “corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei”.⁶³

Ademais, de acordo com os ensinamentos de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, embora sejam empregados meios ilícitos, tanto a fraude quanto a simulação são diferentes entre si. Isto por uma razão lógica básica: somente coisas distintas podem ser confundidas.⁶⁴ Assim, leciona o autor que “[...] na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido.”⁶⁵

Ao tratar sobre tão delicado tema, assevera NILTON LATORRACA:

A fraude se distancia da legítima economia de impostos justamente porque o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, ou adota uma alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Na fraude, os meios são sempre ilícitos; a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material.⁶⁶

3.4 SONEGAÇÃO FISCAL

A expressão “sonegação fiscal” surgiu no ordenamento brasileiro com a Lei nº 4.502/64. O Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta o IPI, define, em seu artigo 480, sonegação como:

Art. 480 [...] toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e
II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

⁶² GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, p. 59.

⁶³ MOREIRA, A. M. *Op. cit.*, p. 11.

⁶⁴ MARINONI, Luiz Guilherme Marinoni; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. 4.ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2005, p. 225.

⁶⁵ DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 39.

⁶⁶ LATORRACA, N. *Op. cit.*, p. 63.

Ocorrendo o fato do gerador do tributo, nasce a obrigação tributária; o contribuinte não possui alternativa a não ser pagar o tributo devido. Assim, NILTON LATORRACA adverte que:

Nessas circunstâncias, ficará caracterizada como sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias matérias;
- b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.⁶⁷

Já RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA entende que a sonegação fiscal é uma espécie de evasão, qualificada por estar legalmente tipificada como crime contra a ordem tributária.⁶⁸

Em conclusão, a sonegação, juntamente com a fraude e a simulação, encontra-se entre as hipóteses nas quais se tem a prática de ilícitos pelo sujeito passivo da relação tributária, caracterizando assim a evasão fiscal, esta não admitida e reprimida pelo ordenamento jurídico pátrio. As práticas abusivas acima elencadas (sonegação, fraude, simulação) devem ser reprimidas pela administração tributária e pelos órgãos jurisdicionais competentes, fazendo valer os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de modo a não prejudicar o Erário Público e os demais contribuintes.

3.5 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA caracteriza o negócio jurídico indireto como “esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos dos que lhe são peculiares. É estrutura típica, com escopo atípico”.⁶⁹

Corroborando o entendimento de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, HERMES MARCELO HUCK conceitua o negócio jurídico indireto como a situação em que as partes praticam um ato ou um conjunto de atos que correspondem

⁶⁷ LATORRACA, N. *Op. cit.*, p. 63.

⁶⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 266.

⁶⁹ DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 54.

efetivamente a sua vontade real, não se configurando a simulação, estabelecida com os elementos constitutivos já enunciados, mas tendo um resultado econômico desprezível ou nulo, posto que as partes buscavam apenas submeter-se a um regime fiscal mais favorável.⁷⁰ Depreende-se dos ensinamentos do jurista que o referido negócio jurídico é praticado com uma finalidade estritamente fiscal, qual seja, redução do ônus tributário suportado pelo contribuinte.

Muitos são os casos de contribuintes que recorrem a um específico negócio jurídico na busca de atingir finalidade distinta das que lhe são típicas. De acordo com ALBERTO XAVIER, “denomina-se negócio indireto o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial.”⁷¹ Como característica essencial do negócio jurídico, ALBERTO XAVIER estabelece a “[...] utilização de um negócio jurídico típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a referencia dos autores ao seu caráter “indireto” ou oblíquo, anômalo ou inusual”.⁷²

LUCIANA ROSANOVA GALHARDO assevera que, ao estruturar um negócio jurídico indireto, o contribuinte pode buscar:

- a) uma lacuna ou omissão normativa;
- b) o enquadramento de sua conduta final numa norma que imponha menor tributação; ou
- c) a aplicação de uma norma que o libere do cumprimento de um dever tributário acessório.⁷³

Distinguindo o negócio jurídico indireto da simulação, a referida jurista também afirma que o negócio jurídico indireto não é simulado, pois todos os atos realizados pelo contribuinte são intencionais, assim como também o é o efeito final produzido pelo planejamento tributário. Por conta disso, o contribuinte que recorre a uma estrutura de planejamento fiscal tem real vontade de adotar uma estrutura incomum ou indireta para alcançar o resultado econômico pré-determinado, “tendo plena consciência de que haveria outros caminhos disponíveis para se atingir aquele mesmo objetivo.”⁷⁴

⁷⁰ HUCK, H. M. *Op. cit.*, p. 126.

⁷¹ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 59

⁷² *Id.*

⁷³ GALHARDO, L. R; MARIANO DA SILVA, P. S; GROSS NETO, E. *Op. cit.*, p. 219.

⁷⁴ *Id.*

Vale mencionar que no âmbito do direito privado a figura do negócio jurídico indireto é plenamente aceita. Há, inclusive, várias decisões do Supremo Tribunal Federal admitindo a sua contratação, desde que o negócio jurídico indireto não seja utilizado para fraudar a lei que rege o negócio direto. Em outras palavras, é possível adotar-se o negócio indireto desde que o negócio direto não seja vedado pela legislação.

Examinando a questão, RUTNÉA NAVARRO GUERREIRO afirma que, no negócio jurídico indireto, as partes desejam o negócio que realizam, e querem produzir e suportar também seus efeitos, de forma a sujeitar-se à disciplina própria do negócio adotado. Não obstante, além desses efeitos, atingem também o fim prático visado que, no caso do planejamento tributário, será a redução da carga tributária.⁷⁵

Veja-se que inexistindo vício de vontade, o negócio jurídico indireto deve ser visto como plenamente válido. O simples fato de o negócio jurídico indireto ter como finalidade ulterior o resultado econômico típico de outro negócio direto não justifica sua desconsideração. Assim, não sendo caracterizados como atos simulados e desde que não almejem objetos ilícitos, pouco importa se o ato é praticado de forma isolada ou em conjunto; há que se aceitar o planejamento fiscal como eficaz.⁷⁶

Para melhor entender essa questão, NILTON LATORRACA elabora interessante comparativo acerca das principais diferenças do negócio indireto e da simulação, conforme transcrito a seguir:

- a) a simulação caracteriza-se pela discordância entre a vontade e a declaração. Declara-se o que não deseja, com o objetivo de dissimular. No negócio indireto, ao contrário, as partes querem, efetivamente, o negócio que realizam, e desejam produzir, também, os efeitos ostensivamente indicados;
- b) na simulação, as partes regulam, clandestinamente, as relações jurídicas em conformidade com a vontade querida, mas não declarada. No negócio indireto, o fim prático visado pelas partes é alcançado justamente por meio do negócio adotado e declarado, não havendo nada a simular;
- c) ao contrário da simulação, no negócio indireto as partes sujeitam-se à disciplina própria do negócio adotado. Embora visando a fins que não sejam os típicos do negócio adotado, fins confessáveis, declarados,

⁷⁵ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento Tributário: os limites de licitude e ilicitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1998, p. 156.

⁷⁶ GALHARDO, L. R.; MARIANO DA SILVA, P. S.; GROSS NETO, E. *Op. cit.*, p. 235.

notórios e lícitos, as partes também querem e aceitam os fins típicos do negócio adotado.⁷⁷

Como demonstrado acima, considera-se a elisão tributária como um negócio jurídico indireto. Todavia, em resposta à visão predominante, HERMES MARCELO HUCK entende que o negócio jurídico indireto é negócio simulado, elisão ilícita, pois nele não se detecta uma vontade real das partes na obtenção de um resultado econômico ou negocial, visando apenas a uma aparência de negócio, cuja única finalidade é não estar sujeita à tributação, ensejando, portanto, um dano ao Fisco.⁷⁸

4. TEORIAS

4.1 TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A teoria da interpretação econômica das leis e dos fatos teve origem na Alemanha, com a lei tributária de 1919 (*Abgabenordnung*), proclamada no início da República de Weimar e inspirada pelo jurista ENNO BECKER. Objetivando reduzir o rigor do positivismo jurídico que imperava no século XIX, o qual favorecia de forma abusiva o não recolhimento de tributos, ENNO BECKER propôs a inclusão de cláusulas gerais no Anteprojeto do Código Tributário Alemão, que privilegiavam uma interpretação finalística da norma tributária. Referidas cláusulas determinavam que o aplicador da lei tinha autonomia para definir, valendo-se da hermenêutica e calcado nos resultados alcançados pelos agentes se o tributo era ou não passível de exigência.⁷⁹

Na Itália “fascista”, a doutrina da interpretação funcional, inspirada na teoria alemã da interpretação econômica, foi desenvolvida na Escola de Pavia, tendo como expoentes os juristas GRIZIOTTI, VANONI e JARACH.⁸⁰ Geradora de forte insegurança jurídica, serviu de apoio aos regimes nazi-fascistas que imperaram na Alemanha de Hitler, na Itália de Mussolini e na Espanha de Franco.

⁷⁷ LATORRACA, N. *Op. cit.*, p. 73.

⁷⁸ HUCK, H. M. *Op. cit.*, p. 126.

⁷⁹ MARTINS, I. G. da S; MENEZES, P. L. Elisão Fiscal. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* n° 63, p. 165.

⁸⁰ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 47.

As idéias de ENNO BECKER exerceram grande influência sobre vários autores nacionais, influenciando até mesmo a construção do sistema tributário brasileiro. No Brasil, o projeto de Código Tributário continha o artigo 74 determinando que fosse a lei aplicada às hipóteses mencionadas e a outras que apresentassem os mesmos efeitos e resultados equivalentes. O dispositivo não foi incorporado ao texto aprovado, mas os artigos 109 e 110 do CTN têm suscitado muito debate.⁸¹

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO foi um dos primeiros doutrinadores pátrios a se referir expressamente à interpretação econômica da lei tributária. Para o autor, essa técnica recomenda que seja a lei tributária interpretada funcionalmente, levando em conta a consistência econômica do fato gerador, a normalidade dos meios adotados para atingir certos fins, e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO orienta que:

[...] o legislador, ao instituir o tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos ou situações são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante. Por isso mesmo, aquilo que em direito privado é um ato jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato – fato gerado imponível.

Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto nas relações civis ou comerciais é relevante a *intentio iuris*, interessa ao direito, somente a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*. Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto, ou o conceito de direito privado é recebido mais ou menos integralmente pelo direito tributário. Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente.⁸²

Corroborando tal entendimento, outro jurista brasileiro adepto da doutrina germânica, RUY BARBOSA NOGUEIRA, acredita que os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos.⁸³

⁸¹ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei tributária**, p. 109.

⁸² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. Revista de Direito Administrativo. Vol.40. *Apud*. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p.10.

⁸³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 43.

Dita teoria facultava ao Estado-Administrador a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes quando estes possuíam o intuito único de economizar tributos. Caso não existissem outras razões para a celebração de determinados negócios jurídicos que não a redução da carga tributária, tais atos não eram considerados válidos. Assim, perquiriam-se tão somente os efeitos econômicos dos negócios jurídicos – economia de tributos – em desfavor da forma negocial adotada.⁸⁴

RICARDO LOBO TORRES descreve as principais teses da consideração econômica do fato gerador: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.⁸⁵

Sintetizando tal teoria, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA explica que “[...] as situações econômicas idênticas correspondem tributos idênticos”.⁸⁶

De acordo com LUCIANO AMARO, esta teoria despreza a forma jurídica revestida pelo direito privado, buscando seu conteúdo econômico, de modo que a mesma regra de incidência seja aplicada em outros negócios que revelem igual ou análoga substância econômica, mesmo que tais negócios não estejam previstos na lei definidora dessa incidência.⁸⁷

Vale mencionar que a vasta maioria da doutrina brasileira é contrária à adoção da teoria da interpretação econômica no âmbito do direito tributário brasileiro. Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “a interpretação econômica não é acolhida no direito tributário brasileiro porque o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se exclusivamente os conceitos e critérios jurídicos, em consonância com o princípio da estrita legalidade.”⁸⁸

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS também destaca que a interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da

⁸⁴ MOREIRA, A. M. *Op. cit.*, p.23.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 237.

⁸⁶ DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 56.

⁸⁷ AMARO, L. *Op. cit.*, p. 118-119.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 179.

tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta da lei, *in verbis*: “a interpretação econômica não foi hospedada pelo sistema brasileiro, em face do conteúdo de rejeição que as normas tributárias têm e em face dos rígidos princípios que plasam a produção normativa.”⁸⁹

Sintetizando a doutrina sob análise, ALBERTO XAVIER, leciona que “[...] pode, pois, dizer-se que a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia pelo qual se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada – para dentro dos muros dos tipos legais tributários.”⁹⁰

Continuando a demonstrar a incompatibilidade da interpretação econômica no direito tributário brasileiro, ALBERTO XAVIER comenta que “[...] a lei passa a ser uma ‘caixa preta’, plena de surpresas, em que ninguém, a não ser o mágico, sabe o que está lá dentro. Volta-se aos tempos do *ius incertum*, que o princípio da legalidade pretendeu varrer de vez em matéria criminal e tributária”.⁹¹

No âmbito internacional, a evolução da doutrina sobre o tema veio a restabelecer os valores de segurança jurídica e prevalência das liberdades individuais. A despeito de algumas legislações fiscais ainda manterem a interpretação econômica na letra da lei, a Administração tributária tem aplicado de forma tímida a referida interpretação da lei tributária.

De forma contundente, ALFREDO AGUSTO BECKER nos traz uma crítica à doutrina hermenêutica da realidade econômica. Segundo o jurista, o que referida doutrina na realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário, sendo que em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “Direito” e ficam apenas com o “tributário”. Assim, a utilização desta doutrina conduz aos seguintes resultados: a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.⁹²

Conclui-se assim que a teoria da interpretação econômica não foi acolhida pelo Direito Tributário brasileiro, uma vez que afronta os princípios da legalidade e da tipicidade.

⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é Incompatível com o sistema constitucional brasileiro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 124.

⁹⁰ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 44.

⁹¹ *Ibid*, p. 45.

⁹² BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**, p.138.

4.2 TEORIA DO ABUSO DE FORMA

Ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER que a teoria do abuso de forma, tal como a teoria da interpretação econômica, teve sua origem em 1919, tornando-se positivada na Alemanha quando da promulgação de seu Código Tributário (*Reichsabgabenordnung – RAO*).⁹³

Cabe então transcrever os parágrafos 4º e 5º (depois parágrafos 9º e 10º) do RAO de 1919:

§ 4º (§ 9º): Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.

§ 5º (§ 10º): **A obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas** e das possibilidades de adaptação do direito civil. (grifo nosso).⁹⁴

Neste sentido, segue abaixo a descrição dada à teoria do abuso de forma por ALFREDO AUGUSTO BECKER:

Além disso, o dever tributário não poderia ser evitado ou diminuído pelo abuso das formas jurídicas. Esse abuso ocorreria quando, na juridicização de um fato ou efeito econômico, a pessoa utilizasse ou criasse uma estrutura jurídica perfeitamente legal (porém não usual naquela época e circunstâncias) a fim de evitar o tributo que a lei determinara incidir sobre uma diferente estrutura jurídica que era a usual.⁹⁵

A teoria do abuso de forma surge como um desenvolvimento mais suave da teoria da interpretação econômica, propondo ao aplicador da lei uma avaliação quanto à normalidade da via escolhida pelo contribuinte para alcançar a economia de tributos. A utilização abusiva pelo contribuinte das formas jurídicas para obter economia tributária poderia ser questionada pelo Fisco, podendo o mesmo neutralizar e desconsiderar tais formas jurídicas.

Abuso de forma é o fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente “forma”), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa

⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989. p.105.

⁹⁴ *Id.*

⁹⁵ *Ibid*, p.103.

(como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam.⁹⁶

O simples fato de o contribuinte estruturar um negócio indireto, encadeando atos jurídicos não usuais para chegar ao resultado econômico típico de outro negócio mais simples, com economia de tributo, implicaria um abuso de forma.⁹⁷

Afirma LUCIANO AMARO que o abuso de forma “consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.”⁹⁸

O doutrinador citado critica a aplicação da teoria do abuso de forma por considerar que a mesma deixa ao alvitre do aplicador da lei definir o que é a “normalidade” da forma adotada pelo contribuinte.⁹⁹ Nessa hipótese “o problema não seria de legalidade (licitude) da forma, mas de ‘normalidade’, o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito”.¹⁰⁰

Com a utilização de tal teoria, o critério jurídico seria substituído pelo critério estatístico e, por conseqüência, teria sido limitada a quantidade das formas utilizadas pelo contribuinte para realização de seus negócios jurídicos. Diante deste raciocínio, conclui LUCIANO AMARO que : “Se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição.”¹⁰¹

Por outro lado, os defensores da doutrina da prevalência da substância sobre a forma alegam que não se trata de uma tentativa para impedir o planejamento tributário decorrente da liberdade individual, “mas apenas para fixar limites ao emprego de arranjos de natureza artificial, objetivando unicamente evitar impostos que se tornariam devidos se a operação não tivesse sido investida de forma inadequada”.¹⁰²

Assevera LUCIANA ROSANOVA GALHARDO que “embora meritórios seus objetivos, as teorias da interpretação econômica e do abuso de forma mostram-se inadequadas ao combate da elisão fiscal, pois pretendem a realização de justiça

⁹⁶ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 93.

⁹⁷ GALHARDO, L. R; MARIANO DA SILVA, P. S; GROSS NETO, E. *Op. cit.*, p. 223.

⁹⁸ AMARO, L. *Op. cit.*, p. 129-130.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 130.

¹⁰⁰ *Id.*

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 149.

fiscal com sacrifício das garantias constitucionais do contribuinte. É patente seu desrespeito à segurança jurídica e ao princípio da legalidade”.¹⁰³

Utilizando, mais uma vez, os ensinamentos de ALFREDO AGUSTO BECKER, tal teoria foi “um equívoco na história da doutrina do Direito Tributário.”¹⁰⁴

4.3 TEORIA DO ABUSO DE DIREITO

A teoria do abuso de direito, na conceituação de CRISTIANO CARVALHO significa basicamente uma forma de interpretação jurídica que possibilita uma adequação do ordenamento ao caso concreto, levando em conta valores supranormais aplicáveis aos fatos.¹⁰⁵

Na lição de LUCIANA ROSANOVA GALHARDO, a teoria em comento volta-se para a verificação dos objetivos nas práticas do planejamento tributário, deixando em segundo plano o questionamento da normalidade da forma ou dos efeitos econômicos de seus atos. Nesse sentido, as autoridades fazendárias poderão desconsiderar o negócio jurídico sempre que o mesmo, “embora revestido de legalidade pelo uso de formas jurídicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro”¹⁰⁶, esteja pautado unicamente no objetivo de redução de tributo. Tal permissão justificar-se-ia, pois o contribuinte deverá “concorrer igualmente no financiamento das despesas públicas.”¹⁰⁷

No Brasil, MARCO AURÉLIO GRECO e ELIZABETH LIBERTUCCI são considerados os grandes expoentes da aplicação da teoria do abuso do direito, muito embora a maior parte da doutrina seja contrária à teoria.

Em análise da validade do planejamento tributário, MARCO AURÉLIO GRECO explica que, para que a conduta do contribuinte seja aceita, esta deve se dar antes do fato gerador, através de atos lícitos e sem a ocorrência de simulação.¹⁰⁸ No entanto, além desses requisitos ligados à validade dos atos do contribuinte, o jurista prevê que, para que tenham eficácia perante o Fisco, o contribuinte não

¹⁰³ GALHARDO, L. R; MARIANO DA SILVA, P. S; GROSS NETO, E. *Op.cit.*, p. 224.

¹⁰⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**, p.103.

¹⁰⁵ CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 30.

¹⁰⁶ GALHARDO, L. R; MARIANO DA SILVA, P. S; GROSS NETO, E. *Op. cit.*, p. 227.

¹⁰⁷ *Id.*

¹⁰⁸ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, p. 74.

poderá agir abusivamente.¹⁰⁹ Ressalta ainda o autor, que “o abuso de direito não está focado diretamente na licitude do ato, mas na sua eficácia (indiretamente poderão existir reflexos no plano da licitude)”.¹¹⁰

MARCO AURÉLIO GRECO, todavia, deixa claro que a teoria do abuso de direito não se confunde com a teoria da interpretação econômica, “posto que esta não encontra sustentação no direito tributário brasileiro, pois os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico.”¹¹¹

O jurista citado destaca ainda que os negócios jurídicos que não possuem outra causa real, a não ser reduzir o ônus tributário, terão sido realizados em desacordo com o “perfil objetivo”¹¹² do negócio e, como tal, adotam um caráter abusivo. Neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para enquadrá-los à situação que foi disfarçada. Todavia, caberá “ao Fisco o ônus da prova da finalidade exclusivamente fiscal do negócio e da existência apenas desse motivo como ensejador para poder justificar a desqualificação.”¹¹³

Ensina OCTAVIO CAMPOS FISCHER que o abuso de direito é resultado de uma ação que não fere determinada regra de conduta, mas aos princípios constitucionais, que também são normas e, por assim dizer, demandam adequada proteção. Para o jurista, o princípio da proibição de abuso de direito é um princípio implícito em nosso ordenamento jurídico, sendo que, à luz da Constituição Federal, a ninguém é dada a possibilidade de utilizar-se abusivamente de um direito.¹¹⁴ Em sua opinião, tal fato não implica um desrespeito ao princípio da segurança jurídica, sustentando que o “princípio da proibição de abuso de direito”¹¹⁵ deve funcionar como uma “regra de calibração do sistema”¹¹⁶.

HUGO DE BRITO MACHADO, de outra forma, considera não ser razoável colocar “a finalidade da omissão, ou da prática de um ato, como elemento indicador do abuso de direito”.¹¹⁷ Em sua opinião, “é perfeitamente legítima uma conduta que

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 76.

¹¹⁰ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, p. 77.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 76.

¹¹² *Ibid.*, p. 80.

¹¹³ *Ibid.*, p. 76.

¹¹⁴ FISCHER, Octavio Campos. Abuso de Direito: o ilícito atípico no Direito Tributário. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 456.

¹¹⁵ *Ibid.*, p.460.

¹¹⁶ *Id.*

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 54.

tenha por finalidade exclusiva evitar o fato gerador de um tributo, ou a criação de condições que levem a uma tributação menos onerosa”.¹¹⁸

O Código Civil de 2002, ao tratar sobre a figura do abuso de direito dentro do âmbito do Direito Civil, assim dispõe em seu artigo 187:

Art. 187 - Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.¹¹⁹

De acordo com MARCO AURÉLIO GRECO, o artigo 187 do CC permite concluir que a figura do abuso de direito passa a configurar ato ilícito e, portanto, não se está mais falando de planejamento e elisão tributária, pois para sua caracterização é indispensável que a conduta do contribuinte se realize através de atos lícitos. Portanto, na visão do autor, a partir da vigência do novo código, abuso de direito implica evasão tributária.¹²⁰

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA considera que a ilicitude pelas causas do artigo 187 diz respeito exclusivamente aos excessos no exercício do direito ao ato jurídico perante ele próprio, e não perante a economia fiscal que dele possa derivar quando não violado esse dispositivo e os demais aplicáveis, posto que a economia de tributos, produzida licitamente, não representa excesso no exercício do direito à prática do ato, quer o respectivo limite seja o seu fim econômico ou social, quer a boa-fé, quer os bons costumes.¹²¹

ALBERTO XAVIER ressalva que “a transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece duas severas objeções”:¹²²

A primeira é de que ela conduz a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica, nas suas vertentes de proteção da confiança na lei fiscal e de previsibilidade da ação estatal, pois comete a órgãos do Poder Executivo, que têm a primeira palavra na aplicação das normas tributárias aos casos concretos, a perquirição dos motivos da conduta negocial dos particulares, bem como a definição

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 54.

¹¹⁹ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 28/08/2008.

¹²⁰ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, p. 61.

¹²¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 136.

¹²² XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 107.

autoritária dos parâmetros da ‘adequação’, da ‘normalidade’ e da ‘razoabilidade’ dos modelos negociais por eles adotados. A segunda observação é de que a doutrina do abuso do direito é cientificamente equivocada, pois transplanta para as relações de Direito Público entre indivíduo e Estado conceitos exclusivamente aplicáveis às relações entre particulares.¹²³

Diante de tais pressupostos, conclui o jurista:

O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade. A perspectiva dogmática correta para abordar os problemas subjacentes à chamada elisão fiscal é, repita-se, a teoria dos limites às garantias, direitos e liberdades individuais elaborada pela ciência do Direito Constitucional.¹²⁴

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e PAULO LUCENA DE MENEZES, contrários à aplicação da teoria do abuso de direito, destacam que a própria Administração Tributária já reconheceu em alguns julgados, que a motivação dos atos negociais é irrelevante para definir os reflexos tributários decorrentes dos mesmos.¹²⁵ A título exemplificativo, transcreve-se o acórdão nº 101-94127, proferido pelo Conselho dos Contribuintes:

IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.

Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso do da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (Brasil. Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Acórdão nº 101-94127. Recurso nº 131653. Relatora Sandra Maria Foroni. Acórdão de 28 de fevereiro de 2003).¹²⁶

Todavia, não se pode olvidar que o Conselho de Contribuintes já se posicionou no sentido de admitir a aplicação da teoria do abuso de direito, conforme se depreende do julgado infratranscrito:

¹²³ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 107.

¹²⁴ *Ibid*, p. 109.

¹²⁵ MARTINS, I. G. da S; MENEZES, P. L. Elisão Fiscal. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 63, p. 170.

¹²⁶ Disponível em:

<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/F2FE13C9F84F0DEE03256714004FD53D/1BDB7A32BE60E56703256C1E00091C31?OpenDocument&posicao=80A76>> Acesso em: 10 jun.2008.

IRPJ E CSLL – TRANSFERÊNCIA DE ESTOQUE DE IMÓVEIS NO INTUITO EXCLUSIVO DE EVITAR A CORREÇÃO MONETÁRIO DE BALANÇO – EVASÃO TRIBUTÁRIA COM ABUSO DE DIREITO.

É abusiva, e não produz efeitos perante o Fisco, a formalização de contrato particular, em 28 de dezembro, para transferência do estoque de imóveis à empresa ligada, com subsequente rescisão do contrato no mês de janeiro do ano seguinte, com o intuito exclusivo de afastar a correção monetária das demonstrações financeiras que incide sobre os custos dos imóveis do Ativo Circulante. (Brasil. Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão nº 108-05748. Recurso nº 114164. Relator José Antônio Minantel. Acórdão de 08 de junho de 1999).¹²⁷

Diante do exposto, é de se concluir que todas as vezes em que a utilização do direito se der de forma excessiva, dolosa ou culposa, sem que exista algum objetivo verdadeiramente econômico e empresarial, estar-se-á diante da figura do abuso do direito, tendo por conseqüência a ilicitude do ato ou negócio jurídico.

4.4 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL (*BUSINESS PURPOSE THEORY*)

Estreitamente vinculada às teorias da interpretação econômica e do abuso de direito, desenvolveu-se no Direito norte-americano uma doutrina segundo a qual, para que se legitime a elisão, “é necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal”.¹²⁸

Fiel à tradição jurisprudencial daquele país, a teoria do *lack of business purpose* surge pela primeira vez no precedente de 1935, do caso *Gregory v. Helvering*, verdadeiro *leading case* no assunto. Segundo o entendimento firmado neste precedente, o contribuinte tem o direito de reduzir o montante do tributo que de outra forma seria devido ou, ainda, evitar totalmente a sua incidência, desde que se valha de meios legalmente permitidos. O que definirá a abrangência da legalidade dos meios empregados será justamente a pesquisa sobre a sua intenção negocial.

JAMES MARINS, ao dissertar sobre o assunto, ensina que “[...] sempre que o contribuinte se serve de formas jurídicas, especialmente de caráter societário, sem

¹²⁷ Disponível em:

<http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/conselhos/sinconweb.nsf/webPesquisa?OpenAgent&Query=108-05748&Position=1&Tipo=Ementa&Conselho=> Acesso em: 16 jun.2008.

¹²⁸ DÓRIA, A. R. S. *Op. cit.*, p. 46.

que se possa identificar um escopo negocial próprio, mas que proporcionem economia tributária, estará caracterizado o abuso de forma”.¹²⁹

Embora a teoria da utilidade negocial possa ser compatível com o sistema da *common law*, fundado em precedentes judiciais, a falta de uma estrutura lógica previamente definível inviabiliza, de certa forma, a transposição dessa teoria para países em que vigora a *civil law*, a qual é fundamentada em normas escritas e no princípio da legalidade.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO destaca quatro razões que justificam a não aplicação da teoria do propósito negocial no Direito pátrio, a saber:

- a) no sistema tributário brasileiro o princípio da legalidade é denso (tipicidade cerrada) a ponto de inadmitir a analogia pelo intérprete da lei (administrativa e judicial);
- b) o *business purpose* (propósito negocial) é de um sistema jurídico (o *common law*) em que não há interpretação de lei com o fito de aplicá-la, pois, ao contrário é o juiz que faz a lei (criando um precedente judicial com força de lei para os casos semelhantes que se lhe seguirem) ou que aplica ao caso decisão anterior com força de lei;
- c) a Fazenda Pública no Brasil é atrasadíssima, invasiva, desrespeitosa, injusta, preconceituosa e tirânica. Diante disso, o poder de interpretar para requalificar produzirá malefícios em massa;
- d) em nosso direito, diante das desigualdades criadas pela própria administração tributária, sem falar nas deseconomias por ela própria patrocinadas, é muito difícil distinguir o objetivo fiscal do objetivo negocial. O Direito de economizar o custo fiscal (economizar imposto) é economizar custo e, portanto, o objetivo empresarial confunde-se, muitas vezes, com a economia lícita do imposto.¹³⁰

Defendendo a idéia de que a economia tributária não deixa de ser, em si mesma, um propósito negocial, o referido autor afirma que a igualdade está na lei, não no mundo dos negócios, regido pela concorrência (maximizar os ganhos, minimizar os custos). O objetivo de economizar tributos é, em si, um objetivo empresarial, desde que não haja ferimento à lei.¹³¹

Ao concluir sua explanação sobre a interpretação da lei tributária, utilizando o critério do *business purpose* no Direito brasileiro, CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA comenta que a disciplina do Direito Tributário acerca do princípio da

¹²⁹ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p.40.

¹³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Dialética: São Paulo, 2001, p. 302.

¹³¹ *Ibid.*, p. 303.

legalidade impede a aplicação genérica desse critério. Adicionalmente, leciona que não é dado ao intérprete agregar esse elemento não previsto por lei tributária, sendo que, “para que seja possível a adoção de critérios funcionais (quando essa adoção for válida, o que nem sempre ocorre), estes devem vir expressos na norma tributária, não ser agregados a ela por via de interpretação”.¹³²

5. A ELISÃO FISCAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Sabidamente adverte ROQUE ANTÔNIO CARRAZA que o exame de qualquer problema jurídico exige do intérprete “alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam”.¹³³ Acrescenta que o princípio jurídico “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.¹³⁴

Podemos analisar os princípios tributários resguardados na CF como sendo efetivos limitadores ao planejamento tributário, ou também como garantidores de direitos de auto-organização e livre-iniciativa dos atos dos contribuintes. Sendo assim, faz-se mister analisar a elisão tributária, conhecida também como planejamento tributário válido, confrontando-a com os princípios norteadores do sistema tributário nacional.

5.1 ELISÃO FISCAL EM FACE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Sabe-se que, no ordenamento jurídico pátrio, o princípio da legalidade é acolhido no inciso II, do art. 5º da Constituição Federal. Contudo, com o intuito de colocá-lo sob um imperativo de maior severidade, o legislador constitucional tributário previu no inciso I, do artigo 150, o princípio da estrita legalidade.

¹³² PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, p. 245.

¹³³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 29.

¹³⁴ *Id.*

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 lei que o estabeleça.¹³⁵

No que tange ao problema da elisão tributária, o princípio da legalidade impõe que os deveres tributários passem a ter existência jurídica apenas se criados por lei formal. Assim, somente lei em sentido formal e material poderá instituir ou majorar tributos.¹³⁶

A segurança jurídica como valor fundamental a ser preservado pelo Direito é de inegável importância. A segurança, além de ser importante para viabilizar negócios jurídicos, é essencial para a vida do cidadão. Assim, qualquer intento em amesquinhar o princípio da legalidade implicaria em sacrificar a segurança.

Parte da doutrina atual entende que, ao valer-se de formas jurídicas anormais, atípicas ou insólitas, como instrumento para o planejamento fiscal, o particular estaria fazendo com que a balança tendesse demais para a proteção da segurança jurídica, traduzida aqui na idéia de legalidade, assim como a interpretação econômica do Direito Tributário faria a balança tender em sentido contrário.¹³⁷

No que tange ao problema da elisão tributária, o princípio da legalidade impõe que os deveres tributários passem a ter existência jurídica apenas se criados, vale dizer, estabelecidos minuciosa e completamente, por lei formal.¹³⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO salienta que “o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei

¹³⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 07/08/2008.

¹³⁶ Conforme HUGO DE BRITO MACHADO: “Em sentido formal, lei é o tão jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. (...) em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. Em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material. (...) No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis”. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 50-51.

¹³⁷ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. *In*: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 33.

¹³⁸ PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, p. 149.

adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”.¹³⁹

Desdobrando-se o princípio da legalidade nos princípios da reserva absoluta de lei formal, da estrita legalidade e da tipicidade fechada, resta claro concluir que a interpretação econômica não encontra amparo no Direito Tributário brasileiro.

5.2 ELISÃO FISCAL EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

ALIOMAR BALEEIRO, citado por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, conceitua capacidade contributiva como “o elemento excedentário, sobranete, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.¹⁴⁰ Complementando a definição de ALIOMAR BALEEIRO, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, trata a capacidade contributiva como “princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.¹⁴¹

Ao comentar sobre o referido princípio, dispõe AIRES BARRETO: “Foi-se o tempo em que prevaleciam as palavras do Bispo dirigidas ao Cardeal Richelieu segundo as quais a nobreza deveria contribuir com seu sangue, o clero com suas preces e o povo com seus impostos”.¹⁴²

Vale destacar que o princípio em comento possui estrita relação com a o princípio da igualdade. Assevera DINO JARACH que igualdade tributária “quer dizer igualdade em condições iguais de capacidade contributiva”.¹⁴³

Em interessante comentário sobre o princípio da capacidade contributiva, SACHA CALMON NAVARRO COELHO ensina:

O argumento de que o princípio da isonomia está a exigir de cada contribuinte em idêntica situação de capacidade contributiva uma mesma contribuição, o

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: 2007, p. 174-175.

¹⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *In*: COELHO, Sacha Camon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 4.ed. São Paulo: Forense, 1996, p. 95.

¹⁴¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.134.

¹⁴² BARRETO, Aires. **Capacidade contributiva – progressividade**. Revista de Direito Tributário, n.58. São Paulo: Renovar, 1998, p. 176.

¹⁴³ JARACH, Dino. *In*: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. São Paulo: 1998, p. 35.

que justificaria a eliminação da elisão fiscal, de modo a construir, como determina a nossa Constituição, uma sociedade livre, justa e solidária, não passa de falácia a serviço do Estado onipotente e opressor. O viés ideológico da proposição é evidente. Nunca se ouviu dizer em nosso país que mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios os princípios da prevalência do emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio júris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o dever de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo, insustentável diante de um Estado que desigualava as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários”.¹⁴⁴

O estudo do planejamento tributário não pode esquecer que a elisão tributária envolve conflito entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. A tributação de fatos não previstos em lei, mas economicamente equivalentes a outros tributados, atenderia ao princípio da capacidade contributiva, pois faria recair igual tributação sobre manifestações de riqueza quantitativa e qualitativa equivalentes. Por outro lado, ao atender ao princípio da capacidade contributiva, estar-se-ia amesquinhando o princípio da legalidade, como reserva absoluta de lei formal, uma vez que envolveria:

- a) ou a interferência de escolhas subjetivas do intérprete, seja na adoção de critérios econômicos ou funcionais de interpretação, seja no reconhecimento de abuso de direito com base na “anormalidade” ou “inadequação da conduta do particular;
- b) ou a aplicação de uma norma legal a um fato nela não previsto (através da integração da norma por analogia ou mediante uma ficção que equipara o fato ocorrido ao fato imponiblel);
- c) ou a não aplicação de uma norma legal a um fato nela formalmente previsto (no caso de a conduta enquadrar-se em norma legal mais benéfica).¹⁴⁵

CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA, ao analisar os princípios constitucionais e a elisão tributária, leciona que “a omissão legislativa ou a regra legal em que se enquadra a conduta elisiva pode ser inconstitucional (por ofensa ao princípio da capacidade contributiva) se contemplar um privilégio não fundado em motivo de interesse público”.¹⁴⁶ Assim, o reconhecimento da inconstitucionalidade da omissão legislativa não permite a tributação da conduta que se vale da omissão legislativa. O reconhecimento da inconstitucionalidade da regra legal existente só poderá produzir

¹⁴⁴ COELHO, S. C. N. *Op. cit.*, p.283.

¹⁴⁵ PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, p. 136.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 189.

efeitos para o futuro, não atingindo a eficácia das condutas elisivas já praticadas pelo contribuinte.

6. NORMAS ANTIELISIVAS TRIBUTÁRIAS

O Direito comumente utiliza-se de presunções para cerrar as portas dos caminhos indiretos disponíveis para os particulares. Caso a Administração tributária queira evitar que os contribuintes pratiquem planejamento tributário (elisão fiscal), a mesma poderá combater esse fenômeno através de cláusulas específicas.

Dentro do plano normativo, com o objetivo de coibir a elisão tributária, surgiram as cláusulas antielisivas. ALBERTO XAVIER vislumbra três espécies de normas antielisivas: a cláusula geral antielisiva, a cláusula setorial antielisiva e cláusula especial antielisiva.

6.1 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

O estudo acerca da norma geral antielisão nasceu, principalmente, face à necessidade de cerceamento das condutas abusivas dos contribuintes, no sentido de contornar a norma tributária, sem incorrer nas hipóteses de simulação e sonegação, legalmente condenadas.

No Brasil, a matéria ganhou relevância em função da edição da Lei Complementar nº104, de 10 de janeiro de 2001, cujo art. 1º deu nova redação ao art. 116 do CTN, supostamente para funcionar como verdadeira norma geral antielisão brasileira. Em face dessa recente alteração, a questão da viabilidade e do alcance desta cláusula antielisiva genérica ainda não alcançou os tribunais pátrios, daí a matéria estar restrita tão somente à opinião da doutrina até o presente momento.

A discussão que se apresenta refere-se à possibilidade de edição de uma norma geral antielisiva que serviria pra tornar fiscalmente ineficazes os atos elisivos praticados de forma abusiva.¹⁴⁷ Para JAMES MARINS, não há tema mais sensível

¹⁴⁷ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 34.

atualmente no campo do Direito Tributário do que aquele concernente à cláusula geral antielisiva.¹⁴⁸

Vale mencionar que a edição de uma norma geral antielisiva não é de todo combatida pela doutrina tributária mais aceita. Leciona CESAR GUIMARÃES PEREIRA: “reputamos possível, ao menos em termos teóricos, a edição de uma norma para esse fim também no Brasil. Nada impede que haja normas que disciplinem a forma como outras normas devem ser interpretadas”.¹⁴⁹ O problema, segundo conclusão do autor, é que uma cláusula geral antielisiva quase sempre será construída com base em conceitos jurídicos indeterminados, sendo que a mesma “não pode atribuir ao órgão aplicador da lei competência discricionária nem pode valer-se de conceitos indeterminados para a redefinição da norma jurídica tributária”.¹⁵⁰

ALBERTO XAVIER conceitua as cláusulas gerais antielisivas como sendo “normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos, sem no entanto produzirem respectivas conseqüências tributárias”.¹⁵¹ Na doutrina anglo-saxônica referida cláusula geral tem o nome de *General Anti-Avoidance Rules* (GAAR).¹⁵²

Embora minoritários, há aqueles que admitem a possibilidade de uma cláusula geral antielisiva. Dizem os defensores de tal posicionamento que o comportamento elisivo do contribuinte causa danos ao Erário Público, pois diminui a arrecadação dos cofres públicos. Neste sentido, ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, explicita sua opinião:

Diante da necessária sujeição ao princípio da legalidade na qual o particular pode atuar, torna-se necessário traçar, para combater de forma eficaz a fuga dos impostos, uma cláusula geral antiabuso inerente ao Direito Tributário. O contribuinte que abusasse da liberdade de seleção do tipo negocial deveria, em virtude dessa cláusula, ver frustrada a sua intenção de fugir dos impostos. Deixemos claro. O que se pretende não é a limitação da liberdade de eleição

¹⁴⁸ MARINS, J. *Op. cit.*, p. 50.

¹⁴⁹ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 34.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 45.

¹⁵¹ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 85.

¹⁵² *Id.*

de tipos negociais, mas a atribuição de efeitos tributários adequados a cada um desses tipos negociais adotados.¹⁵³

MARCO AURÉLIO GRECO e ELISABETH LAWANDOSKI LIBERTUCCI, defensores da criação de uma norma geral antielisão, chegaram a sugerir interessante modelo de norma antielisão, tal como demonstrado a seguir:

1. norma de qualificação das condutas que objetivassem exclusivamente a economia fiscal, de modo a criar, sem motivos, uma situação visando a realizar a hipótese de incidência de uma norma de redução, vantagem;
2. critério de interpretação das condutas para o fim de reputar ocorridas as hipóteses que autorizassem a neutralização dos efeitos fiscais de tais condutas.¹⁵⁴

Depreende-se dos ensinamentos de ALBERTO XAVIER que a norma geral, pelas suas próprias características, permite uma atividade juridicamente inovadora do Poder Judiciário e do Poder Executivo, tal a distância que separa as características do caso concreto do alto grau de abstração e generalidade da norma a aplicar.¹⁵⁵

O que as chamadas cláusulas gerais antielisão pretendem é o seguinte: se o ato jurídico extratípico (escolhido) produz efeitos jurídico-econômicos equivalentes aos do ato típico (preterido ou não realizado) e se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária que prevê o ato típico, é permitido ao órgão de aplicação do Direito considerar esse ato relativamente ineficaz ou inoponível, de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de feito econômico equivalente.¹⁵⁶

De fato, vale mencionar que o negócio hipotético que não se realizou, na maioria dos casos, coincidirá com o modelo alternativo mais oneroso que o Direito possa oferecer às partes para que atinjam o seu propósito comercial. Na prática, anula-se a liberdade dos cidadãos se organizarem de forma menos onerosa.

CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA afirma que as cláusulas gerais antielisivas baseadas em ficções equiparadoras construídas sobre conceitos indeterminados não atendem ao princípio da legalidade dentro do sistema jurídico

¹⁵³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 38.

¹⁵⁴ GRECO, M. A. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 104.

¹⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 28.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 91.

brasileiro.¹⁵⁷ Acrescenta que a edição de norma geral é teoricamente admissível no Brasil, “desde que respeitadas a discriminação constitucional de competências e as decorrências do princípio da legalidade como reserva absoluta de lei formal”.¹⁵⁸

Tal como demonstrado no presente trabalho pode-se afirmar que uma norma geral antielisiva não atende ao princípio da legalidade, na dimensão em que as cláusulas gerais antielisivias baseadas em ficções equiparadoras construídas sobre conceitos indeterminados poderiam vir a relativizar tal princípio basilar do Direito Tributário.

6.2 NORMAS SETORIAIS ANTELISIVAS E NORMAS ESPECIAIS ANTELISIVAS

As cláusulas setoriais antielisivias são semelhantes às normas gerais antielisivias, pois não tipificam condutas e autorizam o recurso à analogia. A diferença entre uma e outra reside no fato da cláusula setorial antielisiva ser aplicável exclusivamente a um tributo determinado. De outro modo, as cláusulas gerais são aplicáveis ao Direito Tributário como um todo.

Adicionalmente, no Brasil há um grande número de regras antielisão específicas (*ad hoc*). As cláusulas especiais antielisivias, conforme ensinamento de ALBERTO XAVIER, “[...] não passam da tipificação *a posteriori*, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes ao dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais”.¹⁵⁹ Em tais normas, o ato ou negócio elisivo foi, casuisticamente, incluído com observância do princípio da legalidade.

Vale destacar que as normas especiais antielisivias gozam de maior prestígio perante a doutrina do que as normas gerais antielisivias. Tal posicionamento decorre do fato da norma antielisiva específica respeitar o princípio da legalidade e resguardar a segurança jurídica, fatores estes de extrema importância em um Estado Democrático de Direito.

Com respaldo nas lições de ALBERTO XAVIER acima elencadas, depreende-se que, diferentemente das cláusulas gerais e setoriais, as cláusulas

¹⁵⁷ PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, p. 247.

¹⁵⁸ *Id.*

¹⁵⁹ XAVIER, A. *Op. cit.*, p. 85.

especiais não permitem a utilização de analogia. Tal fato significa que a natureza da cláusula especial é diferente das cláusulas gerais e setoriais. Aquela é norma preventiva; já estas têm natureza repressiva.

Dentre as cláusulas especiais antielisivas previstas no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se citar para fins exemplificativos o disposto no art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999) o qual prevê que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da empresa sucedida. Tal disposição veio limitar os planejamentos tributários que se efetivavam através de incorporações, com o objetivo único de compensar o lucro da sociedade incorporadora com o prejuízo da sociedade incorporada.

Em síntese, podemos afirmar que as normas especiais antielisivas têm a característica essencial de objetivarem neutralizar a elisão fiscal por meio da descrição, em norma jurídica, das formas negociais cuja prática é vedada ou cuja adoção implica a imposição de um tratamento tributário diverso. Com o fito de evitar uma situação tributária privilegiada, o Estado recorre à técnica da adoção e presunções legais para definir situações cujo tratamento tributário se pretenda definir de forma objetiva.

6.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, ao acrescentar o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, trouxe ao cenário jurídico pátrio a denominada “norma geral antielisão”, mediante a seguinte disposição:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar os 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.¹⁶⁰ (grifo nosso).

Tratando-se de norma jurídica de eficácia limitada, a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, veio regulamentar, em capítulo intitulado “procedimentos relativos à norma antielisão”, o referido parágrafo único. Porém, após a conversão da aludida Medida Provisória na Lei Federal nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a parte relativa ao apontado capítulo não foi objeto de conversão. O fato de tal regulamentação haver sido excluída do ordenamento é indício de que os próprios legisladores cogitaram da sua inconstitucionalidade.

Tal alteração no parágrafo único do art. 116 provocou efeitos significativos quanto aos riscos envolvidos na estruturação dos planejamentos tributários, principalmente no que diz respeito ao tratamento da elisão tributária, pois a evasão desde há muito tempo já era alvo de desconsideração e punição por parte das autoridades fiscais.

A intenção de se introduzir no Direito Tributário pátrio uma norma antielisão ficou evidente na exposição de motivos que acompanhou o projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, que veio a se tornar a LC nº 104/2001, *in verbis*:

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.¹⁶¹

Em defesa da edição de uma norma antielisiva, o deputado federal e ex-ministro da Fazenda ANTÔNIO PALOCCI comentou:

Em particular, quanto à norma antielisão, é uma necessidade para o Brasil, porque, mais do que nunca, o setor que mais cresce em matéria tributária no País é o do planejamento fiscal. E o planejamento fiscal não cresce em função da criação de justiça fiscal, da progressividade dos impostos, da valorização dos mais pobres. Planejamento fiscal se dá principalmente em defesa dos grandes setores da economia, em particular do capital financeiro, dos que têm mais condição de fazer planejamento fiscal e pagar menos impostos. Por isso, a norma antielisão é necessária no Brasil.

¹⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/07/2008.

¹⁶¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Da Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos pela Autoridade Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 88.

Desde a edição da LC n° 104 e da Medida Provisória n° 66/02 ressurgiu no meio jurídico, com força revigorada, a discussão sobre a possibilidade do ordenamento jurídico pátrio comportar ou não uma norma geral antielisão. Inúmeros são os textos doutrinários publicados acerca do sentido e do alcance da norma em questão.

Manifestando-se a respeito do referido projeto de lei, ALBERTO XAVIER criticou, nos seguintes termos, a edição de uma norma geral antielisiva:

É realmente inconcebível, essa cláusula é a negação do princípio da legalidade da tributação, da mesma forma como, no Direito Criminal, seria inviável alguém ser punido pela aplicação analógica do Código Penal. Isso só aconteceu em dois regimes em que foi permitida a analogia em Direito Criminal: no Regime Nacional Social e no Código Penal Soviético. Só conheço essas duas experiências. No Direito Tributário, o caso é exatamente idêntico. A doutrina fala *nullum tributum sine lege*, da mesma forma que *nullum crimen sine lege*. Todas essas cláusulas não passam de um expediente de aplicação analógica que é a destruição da segurança jurídica.¹⁶²

Para alguns doutrinadores, tais como RICARDO LOBO TORRES¹⁶³, a norma do parágrafo único em comento é uma norma geral antielisiva; para outros, tais como RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA¹⁶⁴, é uma norma antievasão fiscal. Ademais, para alguns é norma constitucional, para outros é norma inconstitucional. Neste sentido, este capítulo terá como objetivo principal analisar as hipóteses de cabimento da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, preocupando-se em investigar se a norma é aplicável apenas a hipóteses de simulação, de dissimulação ou se também compreende os casos de fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma, entre outros.

Ao interpretar o novel parágrafo do art. 116, RICARDO LOBO TORRES, leciona que o intérprete deverá levar em consideração que:

a) “dissimulação” nada tem que ver com a simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer real o que não é e que vem definido no art. 120 do Código Civil e no art. 149, VII, do CTN;

¹⁶² TROIANELLI, G. L. *Op. cit.*, p. 92.

¹⁶³ TORRES, R. L. *Op. cit.*, p. 244.

¹⁶⁴ OLIVEIRA, R. M. de. A elisão Fiscal ante a Lei Complementar n°104. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 278.

b) a norma geral antielisiva, que ora se incorpora ao nosso direito, deve ser interpretada sob a perspectiva do princípio da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade.¹⁶⁵

Ao comentar sobre uma norma geral antielisiva no direito brasileiro, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA coloca-se radicalmente desfavorável a essa idéia, acreditando não ser possível haver uma norma contrária à elisão, pois a sua existência significaria igualar a elisão à evasão, transformar o lícito em ilícito, tornar idênticas em seus efeitos duas entidades que são intrinsecamente distintas e absolutamente inigualáveis.¹⁶⁶ Desse modo, entende o jurista que há uma impropriedade terminológica na expressão “norma geral antielisão”, sendo muito mais apropriado falar-se em “norma geral antievasão”.

Corroborando a posição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ANDRÉ MENDES MOREIRA afirma que a recente tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva no Brasil não logrou êxito, face à posição já consagrada pela Constituição Federal e pelo próprio Código Tributário Nacional, no sentido de se exigir lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais.¹⁶⁷ Para o citado jurista “[...] a própria redação conferida ao dispositivo não tem o condão de transformá-lo em norma geral antielisiva, restando claro, pela sua simples leitura, que se trata de norma que visa a evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação”.¹⁶⁸

Outra não é a conclusão a que chega JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

O advento da LC 104 não elimina e nem cerceia o planejamento tributário, que continua constituindo um direito de pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautados pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os institutos, conceitos e formas previstos pelo legislador.¹⁶⁹

Assim, CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA conclui que o dispositivo introduzido pela LC nº 104 dirige-se à elisão tributária ineficaz, não à elisão tributária

¹⁶⁵ TORRES, R. L. *Op. cit.*, p. 239.

¹⁶⁶ OLIVEIRA, R. M. de. A elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº104. *In*: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 259.

¹⁶⁷ MOREIRA, A. M. *Op. cit.*, p.26.

¹⁶⁸ *Id.*

¹⁶⁹ MELO, J. E. S. de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. *In*: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 179.

eficaz, atingindo apenas os atos ou negócios simulados.¹⁷⁰ Ressalte-se, que referido dispositivo não faz restrição adicional à adoção de atos ou negócios jurídicos indiretos como forma de suprimir ou reduzir deveres tributários. Segundo o referido autor, “apenas reafirma, desta feita em termos explícitos, que os atos ou negócios simulados devem ser desconsiderados quando dissimulem o fato imponible ou algum aspecto da hipótese ou mandamento tributários”.¹⁷¹

Para CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA, a alteração do art. 116 representa evolução importante do direito positivo brasileiro no tratamento da elisão tributária ineficaz. Destaca, no entanto, que o parágrafo único do referido artigo não veicula genericamente critérios de reconhecimento ou qualificação jurídica da elisão tributária eficaz por relacionar-se exclusivamente com atos ou negócios praticados mediante simulação.¹⁷²

6.4 EFICÁCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Para o tributarista MARCO AURÉLIO GRECO, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada, uma vez que somente com a edição de lei ordinária prevista no artigo em comento poderá ser uma norma de eficácia plena. Por conseqüência, enquanto não existir legislação ordinária acerca da matéria a autoridade administrativa não poderá praticar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos fundamentando-se em tal dispositivo.¹⁷³

De mesma opinião, CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA afirma que “o dispositivo atual tem eficácia limitada: depende, para sua aplicabilidade plena, da edição de lei ordinária de cada ente tributante estabelecendo os procedimentos para o reconhecimento da simulação.”¹⁷⁴

¹⁷⁰ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 44.

¹⁷¹ *Id.*

¹⁷² *Id.*

¹⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 75. São Paulo, 2001, p. 129.

¹⁷⁴ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 45.

Em 29 de agosto de 2002, o governo federal editou a Medida Provisória nº66, chamada pela mídia de “minirreforma tributária”, cujos artigos 13 a 19 pretendiam regular o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN.¹⁷⁵

Depreende-se da leitura dos artigos supracitados que a MP nº 66/02 buscou introduzir em nosso ordenamento jurídico a interpretação segundo a finalidade negocial ou “*business purpose*”. Previa tal dispositivo normativo que os atos e negócios jurídicos deveriam ser tributados pelos efeitos econômicos que produzissem, independente da forma negocial adotada.

O jurista RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ao tratar especificamente do trecho do referido artigo, o qual se refere à possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos, acredita que se faz necessário que a lei ordinária a ser editada regule não somente procedimentos, mas também as hipóteses em que serão estas aplicáveis. Acrescenta que somente desta forma será possível asseverar a segurança jurídica de forma a deixar de lado meros subjetivismos.¹⁷⁶

Depreende-se do exposto que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada, uma vez que, enquanto não editada lei ordinária para regular novos procedimentos a serem observados para a desconsideração de atos e negócios dissimulados objetivados à ocultação do real fato gerador, a Administração tributária não poderá aplicar o disposto no parágrafo único.

6.5 DA DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

O parágrafo único do art. 116 do CTN — ao dispor que pode a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária — acendeu as discussões a respeito das práticas elisivas dos contribuintes.

Primeiramente, abstraindo-se as diferentes teses acerca da constitucionalidade ou não do parágrafo único do art. 116, todo ato jurídico, e

¹⁷⁶ OLIVEIRA, R. M. de. A elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 261.

também o ato administrativo, goza de presunção de legitimidade. Assim, para a invalidação do ato ou negócio jurídico, necessário se faz que a autoridade fiscal prove a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de meio ardil para revesti-lo de outra forma. Logo, não basta a simples alegação por parte do Fisco de que ocorreu o fato gerador, sendo necessário que a Fazenda Pública prove concretamente a existência do fato gerador ou que não sendo possível a exigibilidade de conduta diversa, o fato gerador teria ocorrido de qualquer maneira.

Tal dispositivo legal autoriza a autoridade administrativa a, por exemplo, chamar de compra e venda um negócio jurídico formalmente de outra natureza, ou chamar de doação um contrato com outra denominação, e exigir o tributo respectivo, desde que aquela autoridade entenda estar presente o objetivo (subjeto) de “dissimular”, sempre observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, ainda inexistente no ordenamento jurídico pátrio.

SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO, ao tratar do parágrafo único do artigo 116 do CTN, entende que o referido dispositivo traz uma regra de interpretação que beneficia o Fisco, admitindo poderem “[...] os agentes fiscais tanto da União, quanto dos Estados, Municípios e das respectivas autarquias, desclassificar os atos e negócios jurídicos praticados pelos sujeitos passivos dos diversos tributos do sistema tributário nacional, com a finalidade de evitar a elisão fiscal, ou seja, a economia lícita de impostos (*tax avoidance*)”.¹⁷⁷

6.6 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

A doutrina brasileira não é unânime em traçar o alcance das alterações efetuadas no art. 116 do CTN. A primeira corrente entende que a referida alteração não inovou na ordem tributária brasileira. Para os partidários dessa corrente, a norma antielisão trazida pela LC n° 104 teria como objetivo proibir a dissimulação, que nada mais é do que a simulação relativa, sendo esta já anteriormente prevista no artigo 149, inciso VII, do CTN. Pactua com dita corrente o jurista RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ao afirmar que dispositivo ora em análise não trouxe

¹⁷⁷ CÔELHO, S. C. N. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 282.

nenhuma novidade no que tange aos institutos da elisão e evasão fiscais.¹⁷⁸ Todavia acrescenta que tal dispositivo poderá ser interpretado pelas autoridades fiscais como “uma porta escancarada para ataques a situações que ele não alcança, inclusive situações de legítima elisão fiscal.”¹⁷⁹

Examinando a questão, CÉSAR A. GUIMARÃES PEREIRA defende a idéia de que o parágrafo único do artigo 116 não traz em seu conteúdo conceito novo (como o de “business purpose” ou de normalidade dos atos de gestão), assim como também não incorpora conceitos jurídicos indeterminados (como pressupõe a já comentada teoria da interpretação econômica) Pelo contrário, quando se refere a “simulação”, vem acolher a doutrina acerca do tema que vem se desenvolvendo no Direito Tributário.¹⁸⁰ Isso permite uma primeira conclusão importante: o dispositivo introduzido pela LC n° 104 dirige-se à “elisão tributária ineficaz”, não à “elisão tributária eficaz”. Atinge apenas os atos ou negócios simulados.

Conforme preceitua MISABEL ABREU MACHADO DERZI, a alteração da redação do art. 116 do CTN não vem impedir a elisão tributária, tampouco introduz a teoria de interpretação econômica. Ao contrário, tem como objetivo combater a sonegação e a simulação fraudulenta, quando expressamente determina a “desconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório” a ser feita segundo procedimentos estabelecidos em lei ordinária.¹⁸¹

Uma segunda corrente, liderada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e ALBERTO XAVIER, entende que o dispositivo previsto na LC n° 104 instaurou a tributação por analogia, agredindo o princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS afirma que o Congresso Nacional, com a edição do parágrafo único do artigo 116 do CTN, acabou por “transformar o agente fiscal em verdadeiro legislador”¹⁸², uma vez que o artigo em comento dá capacidade para o mesmo escolher o dispositivo legal mais favorável ao Erário

¹⁷⁸ OLIVEIRA, R. M. de. A elisão Fiscal ante a Lei Complementar n°104. *In*: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 267.

¹⁷⁹ *Id.*

¹⁸⁰ PEREIRA, C. A. G. A Elisão Tributária e a Lei Complementar n°104/2001. *In*: ROCHA, V. de O. (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, p. 43.

¹⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 230.

¹⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é Incompatível com o sistema constitucional brasileiro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 125.

Público, afastando dessa maneira a existência da elisão no sistema brasileiro.¹⁸³ Ainda, tal norma antielisiva é considerada pelo autor uma violação ao princípio da legalidade estrita, instaurando-se uma insegurança nos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Por conta do exposto, o referido doutrinador conclui que a norma do parágrafo único do artigo 116 é norma inconstitucional e assim comenta:

A norma antielisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas 'fora da lei', desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada dentro da lei, pelo contribuinte.¹⁸⁴

Uma terceira linha de pensamento, capitaneada por RICARDO LOBO TORRES, MARCO AURÉLIO GRECO e ANDRÉ LUIZ CARVALHO ESTRELLA, defende que a regra do parágrafo único do art. 116 contém previsão que não abrange apenas a simulação, mas também hipóteses de abuso de direito, fraude à lei e utilização de negócios indiretos. Sendo assim, para que não seja considerada inconstitucional, a norma antielisão poderá ser aplicada quando:

- a) o intérprete faça uso da técnica de ponderação de interesses na solução de conflito [...];
- b) a justificativa para a intervenção do fisco seja bem clara e definida, usando de critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações fisco e contribuinte;
- c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto;
- d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de desconsideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (*checks and balances*).¹⁸⁵

7. LIMITES ÉTICOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Já dizia IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que o tributo é o mais importante instrumento de poder, em sociedade em que há pessoas de primeira e

¹⁸³ *Id.*

¹⁸⁴ *Id.*

¹⁸⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão revisitada – Artigo 116, parágrafo único, CTN. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 133.

segunda classes, ou seja, os governantes e os governados.¹⁸⁶ Destaca também o jurista que o nível de tributo exigido é sempre muito maior do que o das reais necessidades do Estado, sendo, pois, uma norma de rejeição social.¹⁸⁷

Por último, oportuno se faz analisar os limites éticos ao planejamento tributário. É verdade afirmar que todo e qualquer planejamento tributário envolve a tomada de posição frente a questões éticas e de justiça social. Sem desperdício de energia em assunto tão delicado e controverso, não se pode esquecer que a Carta Magna tutela o direito ao exercício da autonomia privada e à liberdade contratual. Contudo, do mesmo modo, a Constituição Federal prescreve também o dever ético-jurídico ao pagamento do justo tributo.

Ao tratar do tema, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA leciona que “é imperioso que os operadores do direito pensem o planejamento tributário dentro de um contexto ético mais amplo, para que a sociedade brasileira possa avançar nos debates tributários, com o fito de ver no tributo sua qualidade principal, qual seja, a de ser o instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária e, por conseguinte, justiça social”. Adicionalmente, segundo o referido autor, viver eticamente é viver conforme a justiça. Tributar e gastar de forma ética é tributar e gastar conforme a justiça tributária. Planejar os negócios jurídicos dos contribuintes de forma ética é planejamento segundo a justiça tributária.¹⁸⁸

Vale mencionar que as incompreensões geradas em torno de uma norma que visa limitar o planejamento tributário decorrem de uma visão restrita ou limitada do Direito Tributário. Não raro o Direito Tributário é visto como um simples sistema de limites ou óbices à ação do Fisco. Para ALDEMARIO ARAUJO CASTRO:

[...] é absolutamente essencial que o direito tributário seja alçado à condição de um dos instrumentos de transformação ou modificação da realidade social como estabelecido pelo constituinte originário. A rigor, ninguém ou nada, nenhum ator social, quer no cenário público, quer no cenário privado, nenhum instrumento ou mecanismo institucional, pode fugir de suas responsabilidades constitucionais de concorrer para o atingimento dos fins do Estado brasileiro”.¹⁸⁹

¹⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.72.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p.76.

¹⁸⁸ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário. *In*: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.30.

¹⁸⁹ CASTRO, Aldemario Araújo. **Norma Geral Antielisiva (Art. 116, Parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes**. *In*: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.376.

Ao tratar da responsabilidade social da sociedade empresária e das boas práticas de governança corporativa, ELIDIE PALMA BIFANO ensina que os princípios orientadores das boas práticas de governança corporativa são os mesmos que devem orientar as escolhas em matéria tributária. Entende a autora que fazer planejamento tributário buscando desenvolver atividades com o menor custo tributário possível é obrigação do administrador que gerencia uma sociedade comprometida com ditas práticas. A adesão a boas práticas de governança corporativa, por decorrência, leva à adoção de boas práticas em matéria tributária.¹⁹⁰

Enfaticamente, CÂNDIDO H. CAMPO afirma que o planejamento tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente.¹⁹¹ Afirma que “deve-se evitar ver o planejamento tributário sob a influência de quaisquer emoções ou considerações moralistas. O empresário que decide optar pela alternativa mais econômica do ponto de vista fiscal procede exatamente como quando resolve adquirir um insumo pelo menor preço possível”.¹⁹²

Desse modo, conclui-se que o contribuinte que escolhe o modo que lhe propicie o menor ônus fiscal permitido por lei não evidencia, só por isso, falta de civismo ou espírito público.

¹⁹⁰ BIFANO, Elidie Palma. O Planejamento Tributário Internacional e as boas práticas de governança corporativas nas empresas. *In*: PANZARINI FILHO, Clóvis, *et al.* (Coord.). **Revista de Direito Tributário Internacional**. São paulo: Quartier Latin, ano 2, n.5, p. 82, 2007.

¹⁹¹ CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985, p.19.

¹⁹² *Id.*

8. CONCLUSÃO

Devido ao crescimento da economia mundial e da crescente evolução empresarial brasileira é de fácil constatação que a prática de planejamento tributário por parte dos contribuintes tende a aumentar. O Direito Tributário tem sido, sem sombra de dúvidas, o ramo do Direito que mais tem crescido e despertado o interesse dos militantes na advocacia contenciosa e consultiva. Em sentido contrário, o Fisco brasileiro, em todas suas esferas, tenta se “armar” para combater a crescente onda de planejamentos tributários. O confronto entre a vontade do contribuinte de reduzir seu ônus tributário, e o anseio do Estado em maximizar a arrecadação de tributos está longe de ser pacificado.

Os limites e possibilidades de planejamento tributário, com vistas à economia tributária, devem ser objeto de atenção permanente dos contribuintes. Comumente se verifica que uma sociedade empresária, por exemplo, se organiza para obter o que entende ser o melhor resultado operacional, considerando apenas alguns custos que enfrentará, olvidando-se de outros aspectos importantes, como a carga tributária a ser suportada.

O planejamento tributário é assunto sério. Requer conhecimento específico sobre a legislação tributária, devendo ter devidamente assentados os conceitos de fraude, simulação, sonegação, evasão e elisão fiscal. Não é atividade que possa ser praticada por consultores inexperientes ou tecnicamente mal preparados. O planejamento tributário é aquele conduzido segundo as particularidades de cada caso, e é implementado com máximo de zelo e cuidado, devendo respeitar a legislação tributária e os princípios norteadores do Direito Tributário.

No entanto diferenciar a elisão fiscal da evasão fiscal nem sempre é fácil, porque certos fenômenos estão no limiar entre uma figura e outra. Saber se, em determinada situação, ocorreu elisão ou evasão depende, em síntese, do exame das circunstâncias do caso. Assim, quando comprovada a simulação, pode a Administração tributária determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes. Se as partes simularem uma doação quando, na verdade, houver compra e venda, o fisco terá o direito de dar ao caso

em comento o tratamento tributário de compra e venda, e não o que corresponderia ao negócio simulado.

O planejamento tributário só encontra limites na própria lei. Os negócios envolvendo planejamento tributário nacional, ou internacional, no que tange ao sistema jurídico brasileiro, devem estar fundados nas disposições constitucionais, reproduzidas no Código Civil, que admitem a liberdade de contratar e nas disposições do mesmo Código a respeito da validade dos negócios jurídicos: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Assim, a elisão fiscal recebe a chancela do ordenamento jurídico por se inscrever no âmbito da liberdade negocial.

A necessidade de justiça fiscal e de efetivação do princípio da capacidade contributiva não pode deixar de lado a necessidade de segurança jurídica do contribuinte, nem o princípio da legalidade pode ser relegado a segundo plano, pois é ele que garante a certeza e a previsibilidade da tributação. Disso decorre a impossibilidade de se permitir às autoridades fiscais desconsiderarem atos praticados pelo contribuinte, com base em simples verificação de resultados econômicos (interpretação econômica), bem como da normalidade da forma dos atos (abuso de forma) praticados pelo mesmo.

O combate à elisão fiscal é dever do legislador. Apenas o legislador tem poderes para eliminar as distorções e injustiças na aplicação da lei tributária, identificando as práticas mais comumente utilizadas para planejamento tributário e, dessa forma, suprimindo os caminhos para sua adoção.

O planejamento tributário é lícito, e também legítimo, tendo como requisitos de validade a licitude dos meios, a precedência em relação ao fato gerador e a inexistência de simulação ou outra hipótese de violação ao ordenamento jurídico. É natural e legítimo que o contribuinte busque o caminho menos oneroso para organizar seus negócios, pois essa liberdade de escolha é própria do Estado Democrático de Direito.

O legislador poderá, sem dúvida, ampliar as hipóteses de antielisividade específica, editando regras que procurem limitar objetivamente a elisão fiscal. Contudo, essa limitação deverá respeitar o princípio da legalidade e a segurança jurídica. Se o legislador quiser que duas condutas jurídicas diversas tenham os

mesmos efeitos fiscais, deve expô-lo de modo expresse, sem transferir para o intérprete a competência de estender o tributo para situações não previstas em lei.

A tentativa de se editar uma norma geral antielisão é uma maneira frustrada de simplificar e generalizar um tema que, ao contrário, exige regramento específico face aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.

O legislador, no projeto de LC nº 77/99 pretendeu, introduzindo o parágrafo único do art. 116 do CTN, criar uma norma geral antielisão. No entanto, referido dispositivo não instituiu norma geral antielisão, mas norma geral antievasão, não havendo limite mais cerrado ao planejamento tributário do que havia anteriormente à edição da LC nº 104. A interpretação econômica continua a ser vedada no Direito Tributário brasileiro, porque o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se os conceitos e critérios jurídicos em consonância com o princípio da legalidade.

Não se pode emprestar ao referido dispositivo legal uma interpretação elástica. O parágrafo único do art. 116 é claramente voltado para atingir os atos dissimulados, ocultos, encobertos, e não os negócios jurídicos indiretos. Objetiva combater a simulação fraudulenta, a sonegação.

Se aceitarmos que a LC nº 104 permite a desconsideração de atos ou negócios praticados, isso resultaria numa autêntica autorização à tributação por analogia, contrariando a expressa vedação constante do artigo 108, §1º, do CTN. Assim, estar-se-ia diante de uma ditadura fiscal, pois a noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma geral antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar negócios dos contribuintes.

Talvez por estar consciente do perigo representado pelo reconhecimento da competência administrativa em desconsiderar “*a posteriori*” atos praticados em legítimo exercício da autonomia da vontade, o Poder Público ainda não editou lei regulamentadora do parágrafo único do art. 116, prevendo os procedimentos necessários ao exercício da mesma.

Sabe-se que as normas não regulam todas as condutas do indivíduo. Aquelas não reguladas situam-se, em princípio, no âmbito do lícito, prevalecendo o princípio da liberdade individual e da legalidade, a dizer que tudo o que não é proibido, é permitido.

Não podemos, assim, invocar a obrigação moral de contribuir para as despesas públicas e para a arrecadação do Erário Público, pois isto não é compatível com o princípio da legalidade tributária, princípio este norteador do Direito Tributário brasileiro. O contribuinte tem o direito de planejar os seus negócios, sua fortuna, sua vida, de maneira a reduzir ou até não pagar tributo algum, contanto que não viole nenhuma regra jurídica. Seria até mesmo absurdo pensar em uma hipótese na qual o contribuinte, tendo encontrado vários caminhos lícitos para alcançar o mesmo resultado, escolhesse justamente aquele meio mais oneroso do ponto de vista tributário.

É mister ressaltar que não há direito ilimitado, e a distinção entre o direito e a forma pela qual é este exercido revela-se de grande importância para a caracterização do abuso de direito. Se houver conduta ilícita, caracterizar-se-á fraude fiscal. O abuso de direito, portanto, para caracterizar a fraude fiscal, deve consistir em uma prática ilícita; não apenas perante o Direito Tributário, mas no próprio âmbito do Direito Civil.

A segurança jurídica, dentro de um Estado Democrático de Direito, não se opõe à igualdade, mas a complementa, não se podendo esquecer que a segurança jurídica é um termômetro do grau civilizatório de uma sociedade. A melhora da técnica legislativa e o fortalecimento das normas vigentes permitirão um controle maior das práticas de planejamento fiscal, harmonizando os princípios da legalidade e da capacidade contributiva na busca por justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. *In*: OLIVEIRA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

ANAN JR., Pedro. Remuneração dos sócios e acionistas e o planejamento fiscal. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 299 – 323.

BALEEIRO, Aliomar. *In*: COÊLHO, Sacha Camon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema Tributário**. 4.ed. São Paulo: Forense, 1996.

BALTER, Harry. Rudich – *The problems of personal income tax – 7 law and Contemp. Apud*. NEVES, Andrea Nogueira; LEITE, Priscila Farisco Rocha. *In*: Pedro Anan Jr. (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires. **Capacidade contributiva – progressividade**. *Revista de Direito Tributário*, n. 58. São Paulo: Renovar, 1998.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BEVILAQUA, CLÓVIS. Teoria geral do direito civil. *In*: Antônio Roberto Sampaio Dória. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.

BIFANO, Elidie Palma. O Planejamento tributário internacional e as boas práticas de governança corporativas nas empresas. *In*: PANZARINI FILHO, Clóvis, *et al.* (Coord.). **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, ano 2, n.5, p. 63 – 82, 2007.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário – IPI, ICMS, ISS e IR**. São Paulo. Editora Atlas. 6. ed. 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.) **Direito tributário e o novo Código Civil***. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed.. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. *In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) **Planejamento tributário***. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 51-69.

CASTRO, Aldemario Araújo. Norma Geral Antielisiva (Art. 116, Parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes. *In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.) **Planejamento tributário***. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 367 - 379.

_____. Grupo de empresas – autocontrato - não Incidência de ISS – questões conexas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 94, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **O Planejamento tributário e a lei complementar 104***. Dialética: São Paulo, 2001, p. 279 – 304.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº104, de 10 de janeiro de 2001. **Planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 205 – 232.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão Revisitada – Artigo 116, parágrafo único, CTN. *In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.) **Planejamento tributário***. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 103 – 139.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo aurélio – o dicionário da língua portuguesa – século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FISCHER, Octávio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário: *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GALHARDO, Luciana Rosanova; DA SILVA, Priscila Stela Mariano; GROSS NETO, Estevão. Planejamento fiscal – Um embate entre princípios constitucionais tributários. *In*. ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 215 – 235.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 229 - 266.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 183 – 204.

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 75. São Paulo, 2001.

_____. Reorganização societária e planejamento tributário: *In*: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coord.). **Reorganização societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e ilicitude. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JARACH, Dino. *In*: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do Princípio**. São Paulo: 1998.

LARKING, Barry. **International Tax Glossary**. 5th. ed. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2005.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário – imposto de renda das empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Planejamento tributário e crime fiscal na atividade do contabilista. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 419 - 431.

_____. O planejamento tributário e a responsabilidade por sucessão. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105 – 116.

MARINONI, Luiz Guilherme Marinoni; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do processo de conhecimento**. 4.ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 119 – 128.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena. **Elisão e evasão fiscal**. *In*: Revista dos Tribunais. n. 638.v.77, 1998.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. O planejamento tributário e a lei complementar 104. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001, p. 163 – 179.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil – parte geral**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. *In: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. n 21. Belo Horizonte, 2003.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. *In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.)*. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 27 – 47.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário - teoria e prática perante o imposto de renda. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira*. **Planejamento fiscal – teoria e prática**. vol. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. *In: Eduardo de Carvalho Borges (Coord.)*. **Impacto tributário do novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. A elisão fiscal ante a lei complementar nº104. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)*. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247 – 278.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. A elisão tributária e a lei complementar nº104/2001. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)*. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Dialética: São Paulo, 2001.

PONTES, Helenilson Cunha. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)*. **Grandes questões do direito tributário**. vol.8. São Paulo: Dialética, 2004.

PONTES, Miranda de. **Tratado de Direito Privado, Tomo I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7- 19.

SOUZA, **Rubens Gomes de**. **Compêndio de legislação tributária**. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1954.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada – Simulação – Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito tributário internacional aplicado vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 234 – 244.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 87 – 102.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil – parte geral**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.