

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ COMO FORMA LÍCITA DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2004

LETÍCIA VIANNA SANTOS

**ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ COMO FORMA LÍCITA DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**Trabalho monográfico apresentado
como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito, ao Núcleo
de Monografias do Setor de Ciências
Jurídicas, Universidade Federal do
Paraná.**

**Orientadora: Professora Betina
Treiger Grupenmacher.**

CURITIBA

2004

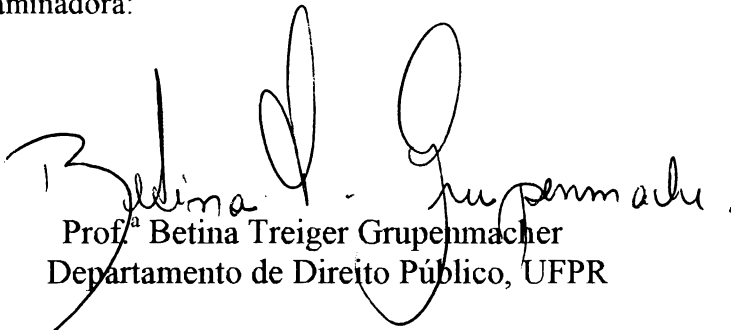
TERMO DE APROVAÇÃO

LETÍCIA VIANNA SANTOS

ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ COMO FORMA LÍCITA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

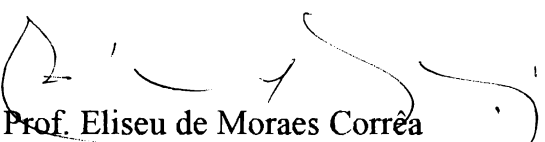
Orientador:



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



Prof. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR



Prof. Eliseu de Moraes Corrêa
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 18 de outubro de 2004.

SUMÁRIO

RESUMO.....	iii
1 INTRODUÇÃO.....	1
2 ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS.....	4
2.1 NORMAS DE ESTRUTURA E NORMAS DE CONDUTA.....	6
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA.....	7
2.3 NORMAS NÃO-AUTÔNOMAS: IMUNIDADE E ISENÇÃO.....	10
3 DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS.....	12
3.1 EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	14
3.2 ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	15
4 LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	17
5 DIVERSIDADE DE CONCEPÇÕES DOCTRINÁRIAS NO BRASIL.....	19
6 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	25
6.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	26
6.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	28
7 REGIME JURÍDICO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	31
7.1 ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ E INEFICAZ.....	33
7.2 FORMAS DE COMBATE À ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ.....	36
7.2.1 POSSIBILIDADE DE CLÁUSULAS GERAIS ANTIELISIVAS NO BRASIL.....	40
8 CONCLUSÃO.....	433
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	456

RESUMO

ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ COMO FORMA LÍCITA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A presente pesquisa destina-se ao estudo da elisão tributária eficaz como forma lícita de planejamento tributário, à luz dos princípios constitucionais. Estabelece-se como ponto de partida uma breve análise da estrutura das normas jurídicas tributárias e das normas não-autônomas. Tece, também, considerações preliminares acerca da distinção entre elisão e evasão tributárias. Objetiva-se, assim, iniciar o estudo do tema elisão tributária, diferenciando a *elisão ineficaz* da *elisão eficaz*. A partir disso, trata-se das lacunas no Direito Tributário e a seguir, analisa-se a diversidade de concepções doutrinárias brasileiras sobre o tema. Ainda, antes de se tratar especificamente do tema, é feita breve síntese sobre os princípios constitucionais e a elisão tributária, para se demonstrar que há amparo legal ao planejamento tributário lícito. Finalmente, defende-se a legalidade e validade da elisão tributária eficaz como forma de planejamento tributário, demonstrados pelo Regime Jurídico da Elisão Tributária no Brasil. Interpreta-se o art. 116, parágrafo único, do CTN como evolução no tratamento da elisão tributária ineficaz, não vinculando o sujeito passivo quanto a possibilidade do planejamento tributário através de negócios indiretos lícitos, protegidos pelos princípios constitucionais.

1. INTRODUÇÃO

A competitividade e a sobrevivência das empresas brasileiras estão ameaçadas devido à elevadíssima carga tributária. O caos tributário encarece os produtos, descapitaliza as empresas, barra o investimento e impede o crescimento do emprego. O formato atual de impostos retira da economia poder de competição exatamente num contexto de globalização e possível entrada em vigor da ALCA, a Área de Livre Comércio das Américas.

Com efeito, alíquotas mais altas estimulam a sonegação, o que sem dúvida é um problema gravíssimo. A explosão da economia informal no país tem como uma de suas explicações o próprio peso da carga tributária, para muitas pequenas e médias empresas fugir do Fisco virou uma questão de sobrevivência. Assim, há urgência em fazer um correto planejamento tributário empresarial, advindo de procedimentos legais que obtenham resultados concretos de redução do custo tributário.

É direito do contribuinte procurar, lícitamente, diminuir a pesada carga tributária que o atinge. O planejamento tributário consiste em analisar as operações praticadas pela empresa, possibilitando, dentro dos limites da lei, adotar procedimentos que possam reduzir a carga tributária. Ninguém, entre duas possibilidades de estruturação de uma operação, está obrigado a escolher a mais onerosa, sendo justo interesse do contribuinte escolher a mais favorável. A ele cabe o dever de pagar o tributo conforme a lei.

Para tanto, primeiramente, é preciso salientar que o planejamento tributário também pode ser chamado de elisão tributária, que é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro e sem vício, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

Porém, a questão que, ao menos numa análise preliminar, poderia parecer simples é, em verdade, bastante complexa, pois uma coisa é organizar os negócios para pagar menos tributos, elegendo a forma jurídica fiscalmente mais favorável, e outra muito diferente é produzir manipulações artificiosas e arbitrárias no fato imponible, distorcendo-o mediante a utilização de revestimento jurídico anormal.

Esta última forma seria a evasão fiscal, a qual provém de artifícios dolosos nos quais o contribuinte, em afronta à legislação, reduz sua carga tributária, o que é entendido, acertadamente, como sonegação, pelos auditores da Fazenda Pública. Ao contrário da elisão fiscal, na qual a preocupação concentra-se na busca de meios legais, ou ao menos formalmente lícitos, para se obter redução no pagamento de tributos.

Mais que isso, é preciso definir, em especial, a distinção entre elisão ineficaz e elisão eficaz, terminologia usada por César Guimarães Pereira no seu livro *Elisão Tributária e Função Administrativa*, sendo que o autor coloca que o mais complexo é identificar os limites do próprio planejamento tributário.

Para tanto, não basta que a elisão tributária esteja de acordo apenas com os princípios da legalidade e tipicidade, mas deve haver também a preocupação com os valores constitucionais, como a realização do princípio da solidariedade social, expresso pelo art. 3º, I da CF de 1988.

Na tentativa de se alcançar um equilíbrio entre os princípios conflitantes de proteção ao indivíduo e seu patrimônio e, por outro lado, de realização do interesse do Estado e do bem estar público, deve-se atentar ao princípio da capacidade contributiva.

Foi sob essa perspectiva, em que se percebe uma série de questões ainda não suficientemente claras, que se tornou possível sentir que o estudo a que se propõe o presente trabalho poderá criar mais espaço e incitar maiores discussões acerca do direito de planejar e organizar os negócios.

Portanto, pretende-se com o presente a apresentação da elisão tributária eficaz, como uma forma de planejamento tributário lícito e que deve ser respeitado pelo Fisco e assegurado pelo ordenamento jurídico.

Para cumprir tal intuito, abordar-se-á, inicialmente, a estrutura das normas jurídicas tributárias (capítulo 2). Em seguida, será feita breve análise acerca da distinção entre elisão e evasão tributária (capítulo 3), bem como terão especial atenção as lacunas no Direito Tributário (capítulo 4). A partir disso, será realizado um estudo da diversidade de concepções do tema no Brasil (capítulo 5).

Superada essa fase inicial, de estabelecimento e definição de conceitos, terá início uma breve análise dos princípios constitucionais e a elisão tributária no Brasil (capítulo 6).

Finalmente, tomará corpo o exame do Regime Jurídico da Elisão Tributária (objeto do presente trabalho – capítulo 7), em que, a partir da análise dos diversos entendimentos acerca do tema, pretende-se sistematizar seus aspectos fundamentais, demonstrando tratar-se a elisão eficaz como forma lícita de planejamento tributário.

Cumprido frisar, entretanto, que não se tem a pretensão de que um trabalho desta monta possa esclarecer todas as dúvidas acerca do tema ora abordado, mesmo porque, acima de tudo, tem-se a certeza de que a contradição e o erro são inerentes ao próprio ser humano¹, e não seria diferente neste singelo trabalho acadêmico.

¹Homenageie-se, nesse sentido, o brilhante escólio do Professor Roque Antonio Carraza que, citando passagens de José Souto Maior Borges e Bertrand Russel, assevera, respectivamente: “Só quem não pensa está imune à contradição e ao erro” e “todo conhecimento humano é incerto, inexato e parcial”. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 16ª ed., 2001 p. 23.

2. ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Antes mesmo de se pretender abordar o tema da elisão tributária - objetivo a que se propõe o presente - é indispensável compreender a estrutura das normas jurídicas tributárias.

Não se pode fundamentar uma eventual autonomia do Direito Tributário com base na sua estrutura normativa, pois, as posições apresentadas pela doutrina sobre o tema, são apenas visões diferentes de um mesmo objeto.

A relação jurídica tributária nasce do fenômeno da *incidência*, ou seja, praticado o fato imponible, e subsumindo-se à norma, opera-se a incidência tributária.² Portanto, a norma somente tornar-se-á apta a obrigar o sujeito passivo após a realização do fato gerador.

Insta salientar a visão de Hugo de Brito Machado:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A Hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.³

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ªed. 7ª tiragem. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1998. P.49. Nas palavras de Geraldo Ataliba: "Uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo. Portanto, a incidência seria uma descarga elétrica, pois, com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã".

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998. P.93.

A estrutura da norma tributária para Geraldo Ataliba⁴ seria a hipótese (“se acontecer o fato Y”), o mandamento (“pague X, em dinheiro, ao estado ou pessoa designada pela lei”), e a sanção (“se não pagar, incidirão as seguintes normas...”).

A hipótese descreve um fato - natureza descritiva -, e possui quatro aspectos: material, pessoal, espacial e temporal. Segundo o professor Geraldo Ataliba, o aspecto material é o núcleo da hipótese de incidência, seria a imagem abstrata de um fato jurídico, como a “prestação de serviço”, por exemplo.⁵

O aspecto pessoal, ainda segundo o professor Geraldo Ataliba, seria o sujeito ativo mais o sujeito passivo, por exemplo, o Município como credor imbuído de competência tributária, e o prestador de serviço devedor. Ou, nas palavras de Geraldo Ataliba, é “a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer”.⁶

Aspecto espacial é o local em que se considera ocorrido o fato imponível, contido explícito ou implicitamente na hipótese de incidência, seguindo o exemplo acima, o local onde foi efetuada a prestação de serviço. A competência do legislador ordinário limita a abrangência deste aspecto, uma vez que a lei municipal tem eficácia no território do Município, a estadual no território do Estado e somente a lei federal tem abrangência nacional, segundo Geraldo Ataliba⁷.

E por fim, o aspecto temporal é o momento em que ocorre o fato imponível, momento em que se realiza, por exemplo, a prestação de serviço. São circunstâncias de tempo, implícitas ou explícitas na norma tributária, estabelecidas discricionariamente pelo legislador, tendo como limítrofe o princípio da irretroatividade da lei (art 150, III,

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ªed. 7ª tiragem. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1998. P.49.

⁵ *Hipótese de Incidência...*,p.95. Assim considera que: “(...) o aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”.

⁶*Hipótese de Incidência...*,p.72.

⁷*Hipótese de Incidência...*,p.93.

a), não podendo, portanto, o legislador, estabelecer o momento temporal da incidência antes da sua subsunção.

2.1 NORMAS DE ESTRUTURA E NORMAS DE CONDUTA

César A. Guimarães Pereira cita em sua obra a segunda fase no estudo estrutural do ordenamento jurídico⁸ – segundo os doutrinadores Maccormick e Weinberger –, a qual seria a distinção estrutural das normas jurídicas em normas de estrutura ou de segundo grau e normas de conduta.

As normas de estrutura, ou segundo grau, “são normas categóricas, cujas determinações revelam o modo de ser do Estado e do sistema jurídico (...). Dessa forma, regula o modo de ser do sistema jurídico de que é parte”.⁹ Estas normas não têm estrutura hipotética nem dúplice, dirigem-se às normas de conduta.

Paulo de Barros Carvalho explica que as normas de estrutura, “não se dirigem, diretamente, para a conduta, dispondo acerca da instituição de órgãos, procedimentos e, também, da elaboração, das modificações e da extinção de outras normas do sistema”.¹⁰

A norma jurídica tributária de conduta, na visão de César A. G. Pereira se dirige precipuamente à *conduta humana*, conforme trecho abaixo:

Tais normas de conduta ou normas de primeiro grau têm estrutura hipotética e dúplice. Vinculam um comando (mandamento) a uma hipótese (hipótese de incidência). Quando verificada no mundo fenomênico a ocorrência do fato descrito na hipótese, há a subsunção e a incidência do mandamento. Disso resulta o surgimento de uma consequência jurídica (...) que tem por conteúdo certa conduta humana.¹¹

⁸ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. P.25.

⁹ *Elisão Tributária...*, p. 27.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. P.339.

¹¹ *Elisão Tributária...*, p.26.

Para Paulo de Barros Carvalho “a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias”.¹²

A norma jurídica tributária de conduta, na visão de uma parte da doutrina¹³, é composta por endonorma e perinorma, sendo que ambas têm a mesma estrutura estática (hipótese + conseqüente).

A endonorma possui uma hipótese para identificação do fato lícito, com critérios material, espacial e temporal e, possui um conseqüente para identificação de critérios quantitativos e pessoais. Na perinorma há a hipótese que é o descumprimento da endonorma e o conseqüente que é a sanção. Partindo deste posicionamento, são duas as normas tributárias, por isso a sanção está em norma diferente (perinorma).

Esta opinião é adotada por César A. Guimarães Pereira¹⁴ e, em sua conclusão, a norma de conduta se dirige imediatamente ao comportamento.

Diversamente a Paulo de Barros de Carvalho, Geraldo Ataliba¹⁵ entende que a sanção integra a estrutura estática da norma (estrutura: hipótese + mandamento + sanção), portanto não há como distinguir a sanção sendo que a hipótese de incidência é una e incindível.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Competência tributária, conforme Roque Antonio Carazza, é a aptidão genérica para criar, “*in abstracto*” tributos¹⁶, descrevendo (ou alterando), por meio de

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. P.339.

¹³ *Elisão Tributária*....p.28.

¹⁴ *Elisão Tributária*....p.28.

¹⁵ *Hipótese de Incidência*....p.59.

¹⁶ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998. P.302.

lei (no caso ordinária), seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), ou seja, (faculdade de editar a hipótese de incidência – lei) é a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas que tributem. É lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Importante ressaltar que a Constituição não cria tributos, mas atribui competências.

Ainda nas palavras de Roque Antonio Carazza:

(...) a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro de limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas a competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.¹⁷

A toda evidência, a competência tributária é indelegável e irrenunciável, pois o titular não pode transferi-la, nem renunciá-la; é incaducável por perdurar no tempo (incaducabilidade da função administrativa); a sua ampliação ou restrição é proibida por ser inalterável e, é facultativa, devido a criação do tributo ser uma decisão política, na maioria dos casos, podendo o legislador criá-lo ou não. Em síntese, é um “direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias”.¹⁸

Após a edição da norma tributária, a sua incidência estabelece o início da relação jurídica tributária, na qual o Estado terá a capacidade tributária ativa para arrecadar o tributo após a ocorrência do fato impositivo. A partir de então, na visão de Roque Antonio Carazza não se fala mais em competência tributária, esta não sai da esfera do Poder Legislativo.¹⁹

Todavia, para César A. Guimarães Pereira, a competência tributária não é apenas legislativa, devido, por exemplo, ao exercício da função administrativa de arrecadação e fiscalização de tributos. Portanto: “A incidência da norma jurídica de tributação faz surgir para o Estado uma capacidade tributária ativa (cujo exercício é

¹⁷ *Curso de Direito...*,p.302.

¹⁸ *Curso de Direito...*,p.305.

¹⁹ *Curso de Direito...*,p.305.

objeto de uma função do Estado) e uma competência para a edição de atos administrativos relacionados com o exercício dessa função”.²⁰

Na relação jurídica tributária, o Estado também exerce deveres diversos do recolhimento do tributo. Há deveres instrumentais, como fiscalização, que são essenciais à tributação.

Assim como Paulo de Barros Carvalho anota: “Deveres, com intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado - Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”.²¹

Como visto no ponto anterior, as normas de estrutura são as que regulam o modo de ser do ordenamento jurídico, portanto, atribuem competência ao Estado para criação de outras normas jurídicas, para instituição de deveres tributários e para desempenho de atos administrativos tributários.

Por outro lado, as normas de conduta têm função dúplice, conforme aponta César A. Guimarães Pereira: “De um lado, regulam a conduta dos particulares, determinando comportamentos (recolher tributos, prestar declarações, fornecer documentos etc.). De outro, integram normas de estrutura que atribuem competência tributária administrativa aos órgãos do Estado”.²²

É a norma de conduta que possui a estrutura: hipótese, mandamento e sanção, segundo posicionamento de Geraldo Ataliba²³, portanto, somente após a ocorrência do fato gerador é que adquire eficácia a norma de competência administrativa tributária.

Dessa forma, na falta de incidência da norma de conduta, não há competência tributária para o Estado exigir os deveres tributários respectivos. E, na subsunção a

²⁰ *Elisão Tributária...*, p.33.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. P.339.

²² *Elisão Tributária...*, p.36.

uma norma mais favorável, a competência dos órgãos da administração pública será limitada aos deveres tributários relativos a esta norma.

Em suma, nestas hipóteses é que o sujeito passivo planeja seu negócio, ou seja, através de condutas elisivas que busquem o não desencadeamento das normas de competência tributária, ou que estas se dirijam ao mandamento de uma norma mais favorável.

A conduta elisiva pode acontecer antes da ocorrência do fato imponible, não havendo a subsunção à hipótese de incidência e, por conseqüente, não gerando deveres tributários; entretanto, poderá existir uma conduta elisiva após a ocorrência do fato imponible, como coloca César A. Guimarães Pereira: “O sujeito passivo poderá atuar de modo a enquadrar-se em hipóteses de normas não-autônomas dirigidas ao mandamento da norma tributária que possibilitem a redução ou a supressão da prestação objeto de dever tributário já existente”.²⁴

2.3 NORMAS NÃO-AUTÔNOMAS: IMUNIDADE E ISENÇÃO

A não incidência de fato é tudo o que estiver fora do campo de previsão legal, são fatos não jurígenos irrelevantes para o Direito Tributário.²⁵

Para o autor Hugo de Brito Machado, a não incidência pode ser *pura e simples*, quando há inoccorrência do fato abstratamente previsto na hipótese de incidência, ou então, *juridicamente qualificada* devido a existência de regra jurídica expressa que desconfigure certo fato como hipótese de incidência tributária.

²³ *Hipótese de Incidência...*,p.39.

²⁴ *Elisão Tributária...*, p.38.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998. P.154. Segundo o autor: “Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático”.

A não incidência de direito (*juridicamente qualificada*), expressa na Constituição, refere-se à imunidade, devido seu caráter permanente. São normas jurídicas de estrutura – destinadas ao legislador cujo comando estabelece o modo e as condições de produção de outras normas - não-autônomas que delimitam a competência tributária, impedindo a incidência da tributação sobre certo fato, por determinação de uma norma superior (Constituição).

Roque Antonio Carrazza fala em *efeito reflexo*²⁶, devido as normas de imunidade conferirem aos beneficiários direito público subjetivo de não serem tributados.

A imunidade é ampla e indivisível, não cabendo ao legislador nem ao aplicador restringi-la, pois tem como fundamento o interesse público, valores políticos, sociais, éticos e individuais. Desobedecer a uma regra de imunidade é inconstitucional e nem sequer uma emenda constitucional pode anulá-la.

Roque Antonio Carrazza ensina que:

Em suma, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. É que, no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinárias instituidoras das regras-matrizes de incidência já se encontra pré-qualificada no próprio Texto Supremo.²⁷

Cabe ressaltar que a imunidade atinge a obrigação tributária principal, não significando que os seus beneficiários estejam imunes, também, dos deveres instrumentais da relação jurídica como, por exemplo, apresentar documentos, escriturar livros, entre outros atos.

Assim como a imunidade, a isenção também é uma norma não-autônoma, porém, de conduta. Enquanto a imunidade é delimitadora da competência tributária legislativa, a isenção é o exercício da competência tributária legislativa, e delimita apenas a competência tributária administrativa, afirma César A. Guimarães Pereira.²⁸

²⁶ *Curso de Direito...*,p.419.

²⁷ *Curso de Direito...*,p.422.

²⁸ *Elisão Tributária...*,p.39.

A isenção é sempre decorrente de lei, e está explicitada no artigo 179 do CTN. A sua norma suprime algum ou alguns dos critérios da hipótese ou da determinação do mandamento da norma tributária, impedindo sua incidência sobre os fatos nela descritos, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho comentado por César A. Guimarães Pereira.²⁹

Como norma de conduta, a norma de isenção tem função dúplice, contendo hipótese e mandamento, descrevendo na primeira quais os fatos submetidos à isenção e no segundo, a natureza e a dimensão da isenção.

A imunidade e a isenção têm suma importância para o planejamento tributário, uma vez que o contribuinte utiliza estes recursos para se enquadrar em normas mais favoráveis, quando possível. Dessa forma o comentário de Regina Helena Costa ao artigo 179 do CTN:

A concessão da isenção, nesta hipótese, é ato administrativo de natureza vinculada, vale dizer, sua prática é obrigatória uma vez preenchidos todos os requisitos legais pelo interessado. Assim, satisfeitas as exigências da lei, o interessado faz jus à isenção, não cabendo à autoridade administrativa recusá-la.³⁰

3 DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIA

Osiris Lopes Filho, ex-secretário da Receita Federal entre 1993 e 1994, professor de pós-graduação em Direito Econômico na FGV e dono de um escritório de advocacia tributária em Brasília, em entrevista à revista *Isto É, Dinheiro*³¹ sobre o excesso de tributos e a elevada carga fiscal brasileira, afirmou que está acontecendo no Brasil o estrangulamento das empresas e que este ano de 2004 a carga tributária vai chegar a 40% do PIB empurrando as empresas para a ilegalidade.

Raphael Madeira Abad, do Grupo de Estudos Tributários (GET), comenta que:

²⁹ *Elisão Tributária...*, p.39.

³⁰ *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo / coordenação Vladimir Passos de Freitas*. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

³¹ *Revista Isto É, Dinheiro*. Exemplar nº 358 de 14 de julho de 2004. P.20.

(...) os tributos adquiriram maior importância tanto para o Poder Público quanto para o particular. Sem a inflação e com a efetiva concorrência dos mercados estrangeiros, a carga tributária passou a influenciar diretamente na competitividade, sendo razão do sucesso e do fracasso de produtos e conseqüentemente todas as empresas a eles referentes, que procuram minimizar o impacto fiscal com criação de técnicas de elisão, enquanto o Estado, por outro lado, procura todas as formas possíveis de incrementar suas receitas tributárias para fazer frente aos crescentes gastos públicos.³²

A competitividade e a sobrevivência das empresas brasileiras estão ameaçadas devido à elevadíssima carga tributária, portanto, na tentativa de buscar um meio lícito de “fugir do Fisco”, o contribuinte mais bem informado recorre ao planejamento tributário, mas a sonegação fiscal ainda é o método mais utilizado.

Assim aponta Osiris Lopes Filho na entrevista comentada acima, “a carga está alta, as empresas não estão conseguindo pagar, a sonegação é absurda e, no pior dos sintomas, a renda do brasileiro está archoada”. O ex-secretário da Receita Federal respondeu ao entrevistador que “a honestidade está ficando inviável. Para sobreviver a pequena empresa evade (...). A grande empresa tem instrumentos muito mais sofisticados para sobreviver à elevação de custos do que as pequenas e médias”³³.

Aponta inclusive alguns atos de sonegação cometidos pelas empresas, como registro fictício de custos, abertura de empresas laranjas, entre outros. Porém os define como instrumentos de elisão, o que no presente trabalho será visto como uma terminologia inexata, uma vez que a sonegação será adotada como forma de evasão tributária e a elisão como forma lícita de planejamento tributário. No caso, então, estes atos representam instrumentos de evasão tributária.

Pois bem, com tamanha carga de impostos, uma das melhores opções para uma empresa ganhar competitividade no Brasil é reduzir o total de impostos pagos. Ao contribuinte é permitido que escolha a norma mais favorável dentro do ordenamento jurídico em relação ao fato tributário já (ou a ser) praticado.

³² [http:// geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm](http://geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm) 13/07/04 ~ O tipo como técnica adequada para a definição de fatos geradores de tributos. Raphael Madeira Abad. Grupo de Estudos Tributários – Get.

³³ Revista *Isto É, Dinheiro*. Exemplar nº 358 de 14 de julho de 2004. P.20.

A este respeito, observa Ives Gandra da Silva Martins³⁴ ao citar Ruy Barbosa Nogueira com a passagem: “Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas legais possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos” – este se referindo à doutrina do professor Von Wallis, da Universidade de Munique.

Como bem afirma Albert Hensel:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integram a despesa).³⁵

3.1 EVASÃO TRIBUTÁRIA

Insta ressaltar a distinção entre a evasão e a elisão tributárias, como formas adotadas pelo contribuinte a fim de diminuir a carga de impostos, especialmente porque os limites nem sempre são muito nítidos.

Nesse sentido, merece destaque a lição de Roque Antonio Carazza:

A elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, meio ilícito de evitar-se ou diminuir-se a carga tributária (p.ex., declaração falsa de rendimentos, para não pagar o imposto específico). Prática evasão fiscal a pessoa que, com o intuito de evitar ou reduzir tributo devido ou, mesmo, de adiar seu recolhimento, adota conduta (omissiva ou comissiva) que a ordem jurídica não abona. A imaginação criadora do homem tem, ao longo do tempo, urdido vários comportamentos que levam ao não-pagamento do tributo, a uma tributação menos onerosa ou, quando pouco, à procrastinação do cumprimento da obrigação tributária. Facilmente podemos dar exemplos típicos destas condutas reprováveis. Um deles é o da venda de mercadoria sem emissão da imprescindível nota-fiscal (venda a descoberto de nota-fiscal), levada a efeito com o evidente intuito de deixar de documentar a operação mercantil realizada e, assim, com maior facilidade, ilaquear o Fisco. Outro é o da não-declaração de rendimentos, que leva à sonegação do imposto respectivo (o imposto sobre a renda). Outro ainda é o da lavratura de escritura de venda e compra de imóvel, nela fazendo consignar preço menor do que o efetivamente praticado, com o propósito de diminuir o quantum de ITBI (Sisa) a pagar.³⁶

Logo, evasão tributária se refere a condutas ilícitas do contribuinte com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo devido. Quando o fato se

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 33.

³⁵ *In Diritto Tributario*, Milano, 1956 (trad. Italiana da 3ª edição alemã de 1933), pág. 143, *apud* ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

subsumir à norma tributária, ocorrerá a hipótese de incidência, surgindo a relação jurídica tributária. A partir deste momento, o sujeito passivo fica obrigado a cumprir as determinações legais e, caso não o faça, estará incorrendo em ilícito tributário.

Todavia, a evasão tributária também poderá ser detectada antes da subsunção do fato à hipótese de incidência, caso o contribuinte mascare seus atos de forma fraudulenta, dissimulada, a fim de não recair em uma norma desfavorável. A distinção entre fraude (evasão) e elisão é o caráter ilícito dos atos praticados, provenientes de artifícios dolosos em afronta à legislação.

Nesta linha, ensina César A. Guimarães Pereira, que na evasão há adoção de atos ilícitos e não há *construção do fato jurídico-tributário*³⁷, nem proposição de incidência em regra mais favorável.

A prática de evasão, ou então sonegação, é crime que pode render detenção tanto para o empresário como para o responsável pelos atos. Ações de sonegação como venda sem nota, com meia nota e com calçamento de nota fiscal e outras mais, estão cada vez mais fáceis de serem detectadas e rendem responsabilidade civil e criminal, inclusive com indisponibilidade de bens dos envolvidos.

Com a possibilidade do cruzamento de informações da Receita Federal com os dados da CPMF das contas dos contribuintes, a informatização dos órgãos de controle e a especialização dos agentes do Ministério Público, o ideal é que os empresários decidam por ações de planejamento tributário positivas, porque estão dentro da legalidade.

3.2 ELISÃO TRIBUTÁRIA

³⁶Curso de Direito..., p.216 e 217.

³⁷Elisão Tributária..., p.193.

A elisão tributária é um meio lícito de se evitar ou diminuir a carga tributária através de condutas lícitas omissivas ou comissivas do contribuinte. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

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 de incidência tributária) ou praticando outro a que a mesma lei não atribui consequências fiscais ou lhe atribui consequências menos gravosas.³⁸

Neste sentido, o contribuinte na elisão tributária, diferentemente da evasão tributária, utiliza meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Por exemplo, o caso da aplicação em caderneta de poupança, uma vez que há uma lei federal que isenta o pagamento de impostos sobre os rendimentos provindos desta.

Atualmente, considera-se a elisão tributária como forma de planejamento tributário ou economia de impostos. É um método lícito através do qual o contribuinte planeja seus negócios de forma a não enquadrá-los em hipóteses de incidência de normas tributárias desfavoráveis, ou em hipóteses de normas mais favoráveis, ou ainda, em áreas de omissão legislativa.

O planejamento tributário pode ocorrer antes do fato gerador, organizando os negócios de forma a incidir em norma mais benéfica. Entretanto, também é possível o planejamento posterior à incidência do fato, quando há enquadramento legal em normas de imunidade, isenção ou até mesmo possibilidade de parcelamento da obrigação tributária.

Desta forma, a elisão tributária é validada pelo próprio ordenamento jurídico, que permite ao administrado organizar sua vida e seus negócios de acordo com sua livre e espontânea vontade desde que não infrinja as normas estabelecidas pelo legislador. Ao contrário da Administração Pública que é vinculada ao ordenamento jurídico, não cabendo nenhuma atitude não autorizada por este.

Todavia, - e esta é a grande questão a ser tratada neste trabalho – apesar de ser permitida ao cidadão a livre opção de escolha para atuar dentro dos limites

legais, o Direito Tributário evoluiu muito neste sentido. A interpretação da norma tributária não pode ser segregada do contexto geral do ordenamento jurídico, devendo atender aos anseios da Constituição Federal de 1988, a qual trouxe uma imensidão de princípios protetores do indivíduo, mas também da sociedade como um todo.

Nesse sentido, leciona César A. Guimarães Pereira, que: “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”.³⁹

Deve-se atentar ao princípio da capacidade contributiva, que de acordo com André Luiz Carvalho Estrella está: “(...) intimamente ligado ao valor justiça, expressa idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas, e ainda, sendo um dos vetores da tributação, o princípio da capacidade contributiva é capaz de efetivar a justiça fiscal”.⁴⁰

Porém é importante a colocação do autor de que: “(...) tal princípio não autoriza o Judiciário e, muito menos, a administração fiscal a realizar no caso concreto a justiça fiscal. Essa função repita-se, é do órgão legiferante”.⁴¹

4. LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O ordenamento jurídico não consegue acompanhar a velocidade das informações, a evolução da tecnologia, as mudanças do mercado, entre outros fatores, no mesmo ritmo que a sociedade. Portanto, existem situações sem previsão legal explícita nem implícita que dependem de decisão.

³⁸ *Curso de Direito...*, p.217.

³⁹ *Elisão Tributária...*, p.14.

⁴⁰ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão Revisitada. Artigo 116, parágrafo único, CTN. Págs. 113 e 114. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

A questão que se põe é de como diagnosticar e de como solucionar o impasse contribuinte muitas vezes se aproveita dessas lacunas para planejar seus negócios de forma a não incidir em uma conduta qualificada em lei, não se vinculando a uma obrigação tributária, pois nem todas as situações passíveis de tributação a lei tributária prevê.

Exsurge daí uma das formas de elisão tributária, qual seja, a organização preventiva do sujeito passivo ao enquadrar sua conduta em área de omissão legislativa. Dessa forma, não há tipificação do fato e nem incidência de uma norma tributária.

A propósito, insta destacar o posicionamento de Maria Helena Diniz⁴²: “Para que o Estado possa agir, deve haver regulamentação permissiva positiva, atribuindo-lhes competências vinculadas ou discricionárias”.⁴³

A toda evidência, portanto, somente a lei formal pode instituir os deveres tributários.

Partindo desta premissa, é vedado, no Brasil, o emprego da analogia como método de supressão de lacunas e instituição de deveres tributários quando não houver previsão legal do tributo. Tal posicionamento decorre do princípio da reserva absoluta de lei formal e é confirmado pelo art. 108, parágrafo 1º, do CTN que proíbe o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Uma vez que a tipicidade da lei tributária é fechada, não cabe ao intérprete selecionar, através de seu juízo de valor, um regime jurídico que discipline caso semelhante. Apenas o legislador poderá criar nova norma tributária, através do processo formal ao qual deve ser normalmente submetida e, ainda assim, esta nova norma não poderá gerar efeitos retroativos.

⁴¹ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão Revisitada, Artigo 116, parágrafo único, CTN. P.114. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

⁴² Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária*...,p.46.

⁴³ *Elisão Tributária*...,p.46.

A tipicidade fechada da lei tributária resulta no princípio do exclusivismo, referido por Alberto Xavier, e explicitado por César A. Guimarães Pereira, “segundo o qual apenas o fato descrito na hipótese (pressuposto necessário e suficiente) é apto a desencadear o mandamento”.⁴⁴ Assim, conclui-se que a implicação entre “o pressuposto da norma tributária e o seu conseqüente é intensiva”.⁴⁵

5. DIVERSIDADE DE CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS NO BRASIL

Importante examinar a posição da doutrina brasileira quanto ao tema da elisão tributária, quais os critérios escolhidos pelos autores para definir seu conceito e diferenciá-lo de outras formas, como por exemplo, a evasão tributária.

A este respeito, vale utilizar-se da síntese já elaborada pelo autor César A. Guimarães Pereira em seu livro, em um capítulo sobre, exatamente, a diversidade de concepções doutrinárias no Brasil.

César Pereira⁴⁶ inicia o histórico da doutrina brasileira comentando o pensamento de Rubens Gomes de Souza, o qual procura traçar um “critério objetivo de distinção entre evasão e elisão tributárias”, sendo que o momento de ocorrência do fato imponible (elemento temporal) seria o ponto de diferenciação da elisão e evasão fiscal. Seria elisão fiscal caso os atos praticados licitamente, ocorressem anteriormente ao fato gerador, caso contrário (posteriormente ao fato) seria evasão.

Este autor ainda afirma a licitude da elisão, concordando com o direito do particular (derivado do princípio da legalidade) em optar por uma tributação mais favorável ou então em não praticar o ato. Aceita as regras da simulação para identificar uma *conduta elisiva ilegítima*. Em que pesem os argumentos colacionados, Rubens Gomes de Souza, na visão de César Pereira, “chega a conclusões similares às da teoria

⁴⁴ *Elisão Tributária...*, p.45.

⁴⁵ *Elisão Tributária...*, p.46.

⁴⁶ *Elisão Tributária...*, p.61.

da interpretação econômica, embora sem aludir expressamente a essa teoria nem às fontes do entendimento então exposto”.⁴⁷

Alfredo Augusto Becker critica a interpretação econômica do Direito Tributário, nas palavras de César Pereira, o autor acusa-a “de destruir a certeza e a praticabilidade do direito tributário e de suprimir o que há de jurídico no direito tributário”.⁴⁸ Becker refuta qualquer impugnação aos casos de elisão tributária (na realidade, utiliza a terminologia de evasão tributária), e os casos de evasão tributária (para ele fraude fiscal), seriam desconsiderados por outras vias.⁴⁹ Entende que os indivíduos têm direito à organização dos negócios privados de modo menos oneroso, sendo importante definir quando não há violação de regra jurídica.

Dessa forma, o autor refuta a utilização de efeitos econômicos como forma de caracterizar-se a elisão tributária lícita ou ilícita, assim como entende não existir regra moral que impeça o indivíduo a organizar seus negócios através de atos lícitos que busquem o caminho mais favorável tributariamente.

Quanto à posição do louvável professor Geraldo Ataliba⁵⁰ a incidência é puramente jurídica, não devendo ser interpretada através de critérios econômicos. De fato, este é o pensamento de Geraldo Ataliba em sua obra, afirmando que o fato imponible é um fato jurígeno, e negando que seja fato econômico, *que esta categoria o direito desconhece*.⁵¹

Ainda nesta linha de raciocínio, o professor Ataliba aponta em sua obra, o comentário de Dino Jarach:

A característica fundamental do fato imponible consiste, pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação. A esse respeito, deve-se dizer que a obrigação nasce da lei, quando se verifica o fato imponible, sem a existência, na vida real,

⁴⁷ *Elisão Tributária...*, p.62.

⁴⁸ *Elisão Tributária...*, p.68.

⁴⁹ *Elisão Tributária...*, p.69.

⁵⁰ Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária...*, p.71.

⁵¹ *Hipótese de Incidência...*, p.65.

de fato imponible que se possa subsumir à definição legal. Por outra parte, o fato imponible não cria, por si só, a obrigação, mas o faz mediante a lei.⁵²

Geraldo Ataliba, novamente na visão de César Pereira, entende que as omissões da lei na formulação da hipótese de incidência é que permitem a elisão tributária, seria caso de *omissão de exercício de competência legislativa tributária*.⁵³

Quanto à interpretação do fato imponible segundo o direito privado, no caso de, por exemplo, a simulação, antes de se aplicar a norma tributária, deve-se interpretar o ato de acordo com o direito privado para definir se é ou não simulado.

Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁴ utiliza a terminologia *fuga ao imposto* ao se referir à elisão tributária. Sobre a teoria do abuso das formas de direito privado, quando as normas tributárias utilizam formas do direito privado, “a validade ou não dessas formas deve ser auferida apenas à luz do direito privado, sem qualquer peculiaridade derivada de sua condição de pressuposto de lei tributária”.⁵⁵

Assim como Rubens Gomes de Souza, Gilberto Canto afirma que quando os atos de planejamento forem anteriores ao fato gerador, e desde que lícitos, configurar-se-á legítima a elisão tributária. Assim sustentou:

Portanto, o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre se tendo como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador (...).⁵⁶

Para este autor, o princípio da legalidade sobrevém à capacidade contributiva na aplicação da lei, pois “a solução da desigualdade de tratamento tributário não

⁵² *Hipótese de Incidência...*, p.64.

⁵³ *Elisão Tributária...*,p.71.

⁵⁴ Apud PEREIRA, César A Guimarães. *Elisão Tributária...*,p.72.

⁵⁵ *Elisão Tributária...*,p.72.

⁵⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Evasão e Elisão Fiscais – Um Tema Atual*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n° 63, 1993. P. 188.

poderia estar na aplicação de uma norma jurídica tributária para atingir hipóteses nela não definidas como fatos geradores do tributo”.⁵⁷

Ele discorda da *identidade de finalidades* para estender o regime de um fato a outro, pois o intérprete utilizaria juízo de valores subjetivos, contrariamente à ordem legal que determina o legislador como competente para criação da norma. Da mesma forma que se opõe à acusação de que atos que pretendam a economia de impostos sejam considerados simulados, por não existir lei que impeça o indivíduo de querer pagar menos imposto.

As IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários em setembro de 1970 propiciaram, segundo César Pereira, uma revisão das concepções sobre a distinção entre a elisão e a evasão tributária. Neste momento, destacam-se as obras de Antonio Roberto Sampaio Dória e Alberto Xavier, ambas partindo da distinção de Rubens Gomes de Souza acerca do aspecto temporal da hipótese de incidência e, além disso, procurando distinguir a elisão realmente eficaz.⁵⁸

Sampaio Dória afasta a possibilidade de eficácia da elisão através de atos ou negócios simulados, seria considerada evasão ilícita neste caso. Faz ainda, a distinção entre elisão própria, nas palavras de César Pereira:

Envolveria sempre a adaptação da conduta do sujeito passivo para valer-se de lacunas da lei tributária, atingindo resultado econômico similar ao originariamente pretendido mediante tributação mais favorecida e, elisão imprópria, quando a economia fiscal fosse induzida pelo legislador (através, por exemplo, de regras de isenção).⁵⁹

A elisão ocorreria quando houvesse um negócio jurídico indireto não simulado e não importando a vontade subjetiva do indivíduo.

Por fim, no que tange ao combate à elisão conforme pensamento de Sampaio Dória, César Pereira chega à conclusão de que:

O combate genérico à elisão tributária geraria incerteza jurídica através da delegação de poderes virtualmente legislativos ao intérprete e aplicador, que descartaria a exteriorização

⁵⁷ *Elisão Tributária...*, p. 73.

⁵⁸ *Elisão Tributária...*, p. 76.

⁵⁹ *Elisão Tributária...*, p. 77.

formal dos fatos para decidir segundo a sua preponderância econômica. Diante disso, o combate à elisão somente pode ocorrer em relação aos casos específicos, através do aprimoramento da legislação para suprimir as lacunas através dos quais se verifica a elisão tributária.⁶⁰

Vale ressaltar também os estudos de Alberto Xavier⁶¹ acerca do tema da elisão tributária, por ele denominado *negócio fiscalmente menos oneroso*. Para o autor, a elisão “pode ocorrer em todos os aspectos da norma tributária em que exista tipificação”.⁶² A simulação também se enquadraria nos *negócios fiscalmente menos onerosos*, porém para ser legítima a supressão ou redução de impostos, somente através de atos válidos.

Alberto Xavier rejeita as teses de economia de tributos, fraude à lei e abuso de direito como definidoras da elisão. Entende que o *negócio fiscalmente menos oneroso* quando legítimo, tem natureza de negócio jurídico indireto. A utilização deste pode ser evitada descrevendo os fatos imponíveis a partir do resultado econômico, através de presunções legais ou então interpretação da lei tributária.

Porém, mesmo que se respaldando nos princípios da capacidade contributiva e isonomia, estes *representam comando ao legislador, não ao intérprete*.⁶³ O princípio da legalidade impede a exigência de tributo não previsto em lei e, neste sentido, não cabe o emprego da analogia.

Xavier aponta dois tipos legais de tributos, os funcionais que são definidos pelo resultado econômico, submetendo os negócios jurídicos indiretos relacionados a eles, ao regime do negócio direto e, os estruturais cuja determinação é a estrutura jurídica não abrangendo o negócio jurídico indireto.⁶⁴

O pensamento de Marco Aurélio Greco⁶⁵ traz enorme contribuição ao estudo do planejamento tributário, questionando o limite do direito de auto-organização dos

⁶⁰ *Elisão Tributária*....p.80.

⁶¹ Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária*....p.81 a 87.

⁶² *Elisão Tributária*....p.82.

⁶³ *Elisão Tributária*....p.82.

⁶⁴ *Elisão Tributária*....p.86.

⁶⁵ Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária*....p.92 a 94.

contribuintes. Quando houver abuso deste direito, não haverá a elisão tributária eficaz, mesmo que o ato seja lícito, anterior ao fato impositivo e não existir simulação.⁶⁶

Marco Aurélio Greco, em sua obra mais recente⁶⁷, identifica três fases essenciais para se examinar a respeito do tema Planejamento Tributário, a primeira é a *liberdade, salvo simulação* (conceito de simulação de acordo com artigo 167 do Código Civil de 2002); a segunda, *liberdade, salvo patologias dos negócios jurídicos*; e a terceira é a *liberdade com capacidade contributiva*.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 o Brasil agregou novos valores e princípios protetores do bem estar social. O direito individual é limitado ao interferir no interesse da coletividade. “Por isso, o direito de auto-organização (concebido sobre os valores propriedade e segurança) terá seu exercício condicionado pelos valores igualdade, solidariedade e justiça”.⁶⁸

Neste sentido, Roberto Wagner Lima Nogueira menciona a visão de Marco Aurélio Greco:

É certo que sob a ótica de uma liberdade fiscal, é direito do contribuinte valer-se dos meios juridicamente lícitos postos à sua disposição, para organizar sua situação tributária frente ao fisco de acordo com a sua autonomia privada e capacidade contributiva, todavia, este direito de auto-organizar (licitude dos meios / formas jurídicas) não é um direito absoluto e incontratável em seu exercício, tendo em vista que a experiência pós-moderna de convívio em sociedade é fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.⁶⁹

O autor tece longos comentários, em sua obra mais recente, a respeito da capacidade contributiva, pois em suas próprias palavras: “Esta análise é particularmente pertinente no tema do planejamento tributário, pois traz a lume o papel

⁶⁶ *Elisão Tributária...*,p.92.

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. P.115.

⁶⁸ *Elisão Tributária...*,p.93.

⁶⁹ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário*. Págs. 44. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

e a importância que a capacidade contributiva e a isonomia têm no contexto da aplicação da legislação tributária⁷⁰”.

Greco sustenta, nas palavras de César Pereira, que se houver finalidade exclusivamente fiscal, “o ato abusivo é desqualificado e requalificado pela administração tributária”.⁷¹ Não significando que o ato seja ilícito, mas o efeito fiscal será ignorado pelo Fisco.

6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ELISÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 se caracteriza pelo seu nível de detalhamento e rigidez, composta de normas e princípios jurídicos que a tornam lei fundamental do Estado brasileiro. Os princípios são as diretrizes do ordenamento jurídico, assim como aponta Celso Antonio Bandeira de Mello⁷²: “(...) princípio é mandamento nuclear de um sistema (...), exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.⁷³

O Estado Democrático de Direito (forma de Estado adotada pela Constituição brasileira de 1988) ressalta a importância da lei como instrumento transformador da realidade social, através da efetivação de princípios como igualdade e justiça, porém vale ressaltar que o princípio da legalidade também é basilar nesta forma de Estado.

A existência dos princípios constitucionais torna nosso sistema de tributação mais democrático, garantindo os contribuintes contra atos arbitrários do Estado.

É relevante analisar os princípios constitucionais envolvidos no debate do tema elisão tributária, pois há necessidade de solucionar os conflitos existentes, principalmente, entre o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva. Na elisão tributária eficaz dá-se nitidamente um peso maior ao princípio

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética. 2004. P.199.

⁷¹ *Elisão Tributária...*, p.93.

⁷² Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...*

da legalidade, entretanto, não significa que o princípio da capacidade contributiva tenha sido eliminado do sistema jurídico, mas sim harmonizado através da interpretação da regra jurídica.

6.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A liberdade de escolher a forma jurídica que melhor se adeque às necessidades das empresas é decorrente do secular princípio da legalidade, característica do Estado Democrático de Direito e que consiste na faculdade do particular em conduzir seus bens e negócios da forma que melhor lhe aprouver, desde que não defenda em lei.⁷⁴

O princípio da legalidade tributária é decorrência do artigo 5º, II, da Constituição (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”); do artigo 150, I, da Constituição que determina a vedação “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de exigir ou aumentar tributo sem lei que os estabeleça”; e do artigo 37 desta mesma Constituição, dispondo sobre a observância da Administração Pública ao princípio da legalidade.

Somente através de lei orgânica-formal que tenha passado por todas as fases de aprovação necessária, é que se pode criar um tributo. O Poder Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas, portanto a legalidade configura limite objetivo da tributação, ou seja, do poder de tributar. A Administração somente pode atuar quando detiver competência, assim sustenta César Pereira que “a Administração tributária não detém legitimação para atuar em relação às áreas em que não houver edição (através de lei formal) de normas jurídicas tributárias”.⁷⁵

A reserva absoluta de lei formal, decorrente da legalidade, assegura que a lei deve conter *todos* “os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão

⁷³ *Curso de Direito...*, p.31.

⁷⁴ [http:// geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm](http://geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm) 13/07/04 “O tipo como técnica adequada para a definição de fatos geradores de tributos. Raphael Madeira Abad. Grupo de Estudos Tributários – Get. P.2.

⁷⁵ *Elisão Tributária...*,p.143.

concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei”.⁷⁶

Alberto Xavier⁷⁷ descreve as características da reserva absoluta de lei formal, quais sejam, descrever na norma todos os elementos que indiquem precisamente o critério de decisão no caso concreto; não permitir espaços de discricionariedade à Administração, nem conceitos jurídicos indeterminados; e não possibilitar a analogia.

Ao particular, a Administração (se competente) pode exigir somente o que lhe é obrigatório ou proibido por lei. Neste sentido, argumenta Roque Antonio Carrazza:

(...) bastaria este dispositivo (art. 5º, II, da Constituição) constitucional para que tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio.⁷⁸

Resta claro, que o princípio da legalidade é garantidor da segurança jurídica frente à tributação. Ainda nas palavras de Carrazza, este princípio *é um limite intransponível à atuação do Fisco*.⁷⁹

No que tange à questão da elisão tributária, é de fundamental importância o princípio da legalidade, proporcionando segurança jurídica aos empresários e cidadãos que partindo da previsibilidade dos encargos tributários, planejam seus negócios e também suas finanças pessoais.

Assim sustenta Hugo de Brito Machado: “(...) presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária”.⁸⁰

Vale destacar o comentário de César Pereira em sua obra:

⁷⁶ *Elisão Tributária...*, p.147 a 148.

⁷⁷ Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária...*, p.148.

⁷⁸ *Curso de Direito...*, p.167.

⁷⁹ *Curso de Direito...*, p.167.

⁸⁰ *Curso de Direito...*, p.28.

(...) parece-nos que a razão está com Moschetti quando afirma que a omissão legislativa autorizadora da elisão tributária é constitucionalmente ilegítima (por ofender em nossa opinião, o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, este informado pelos princípios republicano, democrático e da solidariedade). Contudo, a solução dessa ilegitimidade deve ser legislativa. Não cabe ao órgão aplicador do direito (ou seja, à Administração Pública) suprir a omissão legislativa e exigir tributo não previsto em lei.⁸¹

6.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Do princípio da isonomia surge o princípio da capacidade contributiva, conseqüência de todas as Constituições democráticas do mundo. A principal função da tributação é a justiça social e, em segundo plano, a manutenção do Estado. Entretanto, não basta a proporcionalidade para realizá-la, a tributação precisa ser também progressiva, e para que a distribuição de riquezas aconteça, deve-se diminuir a riqueza de quem tem mais, para aumentar a de quem tem menos. Seria a materialização do princípio da igualdade.

Capacidade contributiva é diferente de capacidade econômica e de capacidade financeira. A econômica significa a potencialidade econômica, ou seja, a manifestação de riqueza através de renda ou patrimônio ou disposição desta renda através de consumo, e a capacidade financeira é apenas a liquidez para pagamento de dívidas. Já a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica mais a aptidão para contribuir.

Portanto, o indivíduo pode ter capacidade econômica, mas pode não ter capacidade de contribuir, como no caso de um pai de família que ganhe dois mil reais, mas tenha cinco filhos, aluguel para pagar, entre outras tantas despesas. O correto (e justo) seria analisar os custos mínimos do indivíduo para sobrevivência sua e de sua família.

⁸¹ *Elisão Tributária...*, p.156.

Este princípio vem de encontro com os valores e objetivos trazidos pela Constituição Federal de 1988, explicitados no seu artigo 3º, buscando a realização da justiça social através da redistribuição de rendas e da solidariedade social, entre outros. A capacidade contributiva demonstra assim, a função extrafiscal dos tributos.

A Constituição Federal, no seu artigo 145, parágrafo 1º, traz expressamente o princípio da capacidade econômica: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária (...)”. Todavia, resta claro que há um vínculo de solidariedade (ainda que implícito) entre os objetivos da Constituição brasileira e o dever de recolher tributos, baseados nos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito, referidos na Constituição brasileira vigente.

A aplicação deste princípio, entretanto, não permite o descumprimento de deveres legais, “é insuperável a noção do princípio da legalidade tributária como reserva absoluta de lei”.⁸²

Quando a lei ou uma omissão legislativa (no caso de haver dever de legislar) viola o princípio da capacidade contributiva, podem ser consideradas inconstitucionais, por contrariar a função extrafiscal dos tributos, como a repartição equitativa dos gastos públicos e da solidariedade social. Porém, “a boa-fé e lealdade exigíveis do administrado não permitem que seja submetido a deveres tributários não previstos em lei”.⁸³

Neste sentido, dispõe o artigo 27 da Lei nº 9868, de 10.11.1999 (sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal):

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou

⁸² *Elisão Tributária...*,p.175.

⁸³ *Elisão Tributária...*,p.181.

decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Ou seja, a eficácia do reconhecimento de invalidade seria *ex nunc*.

Dessa forma, caberá à interpretação das leis definir se a conduta praticada pelo particular é subsumível, na realidade, à hipótese menos favorável surgindo os deveres tributários, ou se realmente, não há subsunção e se consegue suprimir ou reduzir os tributos através de elisão eficaz.

Entretanto, mesmo a elisão eficaz está sujeita ao controle de constitucionalidade, caso baseie-se em privilégio não fundado que viole o princípio da capacidade contributiva e não tenha razão de interesse público que a justifique, não significa que acarrete a nulidade ou reprovação da conduta elisiva.

André Luiz Carvalho Estrella questiona se: “(...) afigura-se correto dizer que o justo fiscal é tributar todas as situações econômicas demonstradas pelo contribuinte, ainda que lícitas, mas não previstas expressamente nas hipóteses de incidência, sob o argumento do princípio da capacidade contributiva?”⁸⁴

Ele mesmo responde:

De um lado, a legalidade tributária e a liberdade privada, calcadas no valor segurança jurídica, protegendo o contribuinte das investidas do fisco na busca de seu patrimônio e, de outro, a capacidade contributiva, fundada no valor justiça, autorizando o fisco a identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, como prescreve o artigo 145, § 1º, da CF 88. (...)

Em abstrato, não há elementos para essa resposta. Somente no caso concreto poderemos averiguar mediante uma ponderação equilibrada. Esse é o ponto central da discussão.⁸⁵

⁸⁴ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A Norma Antielisão Revisitada. Artigo 116, parágrafo único, CTN*. Pág. 115. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁸⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A Norma Antielisão Revisitada. Artigo 116, parágrafo único, CTN*. Pág. 115 e 120. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

7. REGIME JURÍDICO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O planejamento tributário parte de um estudo minucioso da legislação tributária em relação às atividades praticadas pela pessoa jurídica ou física. Quando detectada uma norma mais favorável ou uma omissão legislativa que permita a redução ou supressão dos tributos, o contribuinte parte para a construção dos fatos a fim de que sejam subsumidos a uma determinada hipótese de incidência ou então a nenhuma.

Esta preparação nada mais é do que uma proposta do contribuinte ao Fisco para que reconheça a validade de sua interpretação frente aos atos praticados. Neste sentido, César Pereira define como primeiro critério de reconhecimento da elisão tributária, que a *conduta elisiva contém uma proposta de autoqualificação jurídica*⁸⁶.

Ao contrário da elisão tributária, César Pereira sustenta que:

Na evasão, o particular não constrói o fato jurídico-tributário nem propõe (através de sua conduta) seu enquadramento em norma jurídica (autônoma ou não-autônoma) ou em área de omissão legislativa. Descumpra o dever tributário, através do mero inadimplemento ou mediante o inadimplemento qualificado pela adoção de meios ilícitos, sem qualquer construção do fato.⁸⁷

A elisão tributária pressupõe emprego de meios lícitos, anteriores ou posteriores à ocorrência do fato impositivo. Rubens Gomes de Souza apontava como o principal diferencial entre elisão e evasão tributárias, o momento da prática da conduta elisiva, para ele seria elisão fiscal caso os atos praticados lícitamente ocorressem anteriormente ao fato gerador, caso contrário (posteriormente ao fato) seria evasão.

Porém, concordando com a visão de César Pereira, a elisão também pode ter lugar mesmo depois da ocorrência do fato gerador, com: “(...) o enquadramento da conduta do particular em hipótese de norma não-autônoma que afeta o mandamento da norma tributária. É o caso, por exemplo, da construção dos fatos de modo a que o

⁸⁶ *Elisão Tributária...*,p.191.

⁸⁷ *Elisão Tributária...*,p.193.

sujeito passivo se enquadre nas condições para a obtenção de parcelamento de tributos”.⁸⁸

Neste sentido, também anota Cristiano Carvalho:

“Todavia, nem sempre ocorre assim. Muitas vezes, mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte pode obter vantagens do ponto de vista econômico, através, por exemplo, da denúncia espontânea (art.138 do CTN) que elide a incidência de penalidades sobre a obrigação principal. Da mesma forma, pode recorrer a parcelamentos previstos pela legislação tributária pertinente.”⁸⁹

A elisão tributária também pressupõe:

(...) manifestação de capacidade econômica (ou de referibilidade à atuação estatal) equivalente à revelada pelo fato jurídico-tributário não realizado pelo particular. Essa manifestação de capacidade econômica pode ou não se traduzir em capacidade contributiva.⁹⁰

Quando o fato construído pelo particular revelar apenas capacidade econômica, sem se basear em privilégio não fundado, não incidirá a norma tributária e será constitucional. Entretanto, caso o fato expresse além da capacidade econômica, a capacidade contributiva, haverá privilégio infundado uma vez que não há justificativa para a norma tributária não a contemplar. A norma legal ou omissão legislativa que tenha amparado a conduta elisiva poderá ser considerada inconstitucional por ferir os valores protegidos pela Constituição. Porém, a tributação neste caso somente poderá ser instituída por lei.

Outro critério desejado pela conduta elisiva é a vantagem tributária, seja através da supressão ou da redução dos deveres tributários. Mesmo que não haja desvantagem para o Estado, as manifestações de riqueza não tributadas, podem ofender o princípio da capacidade contributiva.

⁸⁸ *Elisão Tributária...*,p.195.

⁸⁹ CARVALHO, Cristiano. *Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais*. Págs. 58. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁹⁰ *Elisão Tributária...*,p.199.

A elisão tributária tem natureza de negócio jurídico indireto, pois se visa um “fim que não é o típico do negócio (estrutura formal) adotado”⁹¹. Distingue-se da simulação pela declaração de vontade das partes ser ostensiva e, na simulação, ser parcialmente oculta. Os negócios simulados correspondem à elisão tributária ineficaz, e têm sua aparência desconsiderada para efeito de tributação.

Para César Pereira a “chave do problema da elisão tributária está nos conceitos estruturais e funcionais das normas tributárias”.⁹² Alberto Xavier, conforme explicitado anteriormente neste trabalho, aponta dois tipos legais de tributos: os funcionais que são definidos pelo resultado econômico, submetendo os negócios jurídicos indiretos relacionados a eles, ao regime do negócio direto (uma vez que descrevem um resultado e através de qualquer meio se chegará a ele), e os estruturais cuja determinação é a estrutura jurídica não abrangendo o negócio jurídico indireto.

7.1 ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ E INEFICAZ

Demasiado importante a definição - para o presente estudo - entre elisão tributária ineficaz e eficaz..

Antes de iniciar a distinção entre ambas, merece destaque o conceito de elisão formulado por César Pereira em sua obra:

Trata-se da construção do fato jurídico-tributário, através de ato jurídico receptício ou negócio jurídico simulado ou indireto, visando o enquadramento de tal ato ou negócio em hipótese normativa (ou área de omissão legislativa) tributariamente mais favorável em comparação com a hipótese normativa que, através de conceitos estruturais, descreve negócio direto (a) correspondente ao ato ou negócio dissimulado, (b) infirmado pelo ato ou negócio simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio indireto.⁹³

A elisão tributária ineficaz configura-se por atos e negócios simulados, cuja comprovação permite que a Administração os desconsidere, lançando de ofício.

⁹¹ ASCARELLI *apud* PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária...*,p.204.

⁹² *Elisão Tributária...*,p.209.

⁹³ *Elisão Tributária...*,p.211.

Enquanto a elisão eficaz configura-se por atos e negócios indiretos, sobre conceitos estruturais, que se submetem, legalmente, à hipótese de incidência (ou omissão legislativa) desejada pelo particular.⁹⁴

Seguem alguns exemplos de elisão tributária eficaz, elencados por César Pereira, em sua obra:

- a) Alienação de ações de empresa proprietária de imóvel (cessão que não é tributada especificamente) em lugar da venda do próprio imóvel (que é submetida a imposto sobre transmissão de bens imóveis);
- b) Constituição de pessoa jurídica congregando prestadores de serviços autônomos, para que a pessoa jurídica possa ser contratada em lugar das pessoas físicas (evitando a sujeição do contratante a certas contribuições sociais);
- c) Importação de um produto desmontado quando a importação do produto já montado for submetida a alíquota de imposto mais elevada;
- d) Caracterização de uma empresa com áreas variadas de atuação, através de cisão ou outra forma de divisão interna, como uma ou mais sociedades profissionais, buscando sua subsunção a hipótese de isenção de Cofins e de tributação menos gravosa frente ao ISS;
- e) Incorporação de sociedade comercial detentora de créditos fiscais utilizáveis imediatamente pela sociedade incorporadora.⁹⁵

Marcelo Magalhães Peixoto - utilizando as palavras do Professor Ricardo Mariz de Oliveira - destaca que (outro exemplo de elisão eficaz) “não há ilegalidade quando um pai doa seus bens em vida aos filhos, com o único fito de ilidir a futura incidência do imposto sobre transmissões “causa mortis”, por ser mais oneroso do que o imposto sobre transmissões “inter vivos”, ou por ser inexistente este último”.⁹⁶ Alerta, entretanto que “o referido negócio jurídico deve ser feito de forma legal, ou seja, não poderá ocorrer simulação”.

Apesar da Administração não deter competência para exigir cumprimento de deveres tributários do contribuinte, ela não se vincula à interpretação visada por este

⁹⁴ *Elisão Tributária...*, p.212.

⁹⁵ *Elisão Tributária...*, p.177.

⁹⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Considerações sobre Planejamento Tributário*. Págs. 81. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ao construir sua conduta. Caso verifique que o negócio indireto se subsumiu a um conceito funcional, poderá considerar como inadimplemento ou lançar de ofício.⁹⁷

Quanto à elisão tributária ineficaz e os atos simulados que a configuram, deve-se utilizar o conceito de simulação do Código Civil. Há uma grande divergência doutrinária a respeito da simulação, no que tange à Administração poder reconhecer ela própria a simulação ou então haver necessidade de prévia anulação judicial do ato ou negócio simulado.

César Pereira menciona que: “As decisões administrativas e a jurisprudência vêm entendendo há décadas que, havendo simulação (comprovada pela Administração tributária), o lançamento deve ser feito sem atenção ao ato ou negócio simulado”.⁹⁸

Assim disciplina o artigo 105 do Código Civil, ao atribuir competência ao Poder Público para “(...) demandar a nulidade dos atos simulados (...)”.

Seguindo a linha de pensamento de César Pereira:

(...) a Administração tributária detém competência para considerar ineficazes os negócios simulados, mediante prova, produzida pela própria Administração no âmbito de procedimento administrativo fiscal (portanto, com respeito à ampla defesa e ao contraditório), dos requisitos para a configuração da simulação, estabelecidos pelo direito privado.⁹⁹

Portanto, no caso de atos simulados (elisão tributária ineficaz), a Administração está autorizada a desconsiderá-los e lançar o tributo de ofício.

Este também é o posicionamento de Luciano da Silva Amaro:

O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto (fato real) e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, ela deve ser desqualificada. Isso nos leva – com Sampaio Dória – para o campo da simulação. Na simulação inexistente correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

⁹⁷ *Elisão Tributária...*, p.214.

⁹⁸ *Elisão Tributária...*, p.221.

⁹⁹ *Elisão Tributária...*, p.223.

Uma vez comprovada a simulação, pode o fisco determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes.¹⁰⁰

7.2 FORMAS DE COMBATE À ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ

Mesmo quando eficaz, a elisão poderá violar o objetivo constitucional da capacidade contributiva, ao permitir que particulares tenham privilégios infundados em relação à generalidade da tributação.

Uma das formas de restringir a possibilidade de elisão tributária eficaz, é a presunção legal que complementasse a hipótese de incidência a tornando mais abrangente. Porém, arrisca-se ferir o princípio da legalidade, caso esta presunção traga conceitos indeterminados que permitam a discricionariedade do aplicador da lei.

Importante ressaltar a opinião de Gilberto de Ulhôa Canto:

Não há situação ou fenômeno que o Direito não possa definir. Por mais amplo e variado que seja o campo de atividade de que se trate, ele pode sempre ser conceituado de modo claro e satisfatório pela lei. Portanto, em vez de enunciar um tipo de hipótese de incidência de modo rígido, não tem sentido algum o legislador declarar que para a incidência do tributo se prescinde da materialização do tipo definido. Em vez disso, o que a lei deve fazer é declarar, de modo claro e taxativo, quais os casos em que determinado tributo se torna devido. Portanto, contribuindo para o encontro de uma solução para o problema da elisão tributária, que possibilite um tratamento isonômico dos contribuintes sem o custo da falta de certeza e segurança de seu relacionamento com o Estado, sugiro que se busque sempre formular a tipificação das espécies tributárias de modo tão abrangente que o aplicador da lei possa sem precisar implementá-la ou supri-la, nela encontrar previstas as hipóteses de incidência que o legislador quis instituir.¹⁰¹

O autor propõe a tipificação abrangente na qual a hipótese de incidência deve conter todos os elementos necessários para identificação do fato gerador, procurando fechar os caminhos que permitam a conduta elisiva. Convém, da mesma forma que nas

¹⁰⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Planejamento Tributário (IR: limites da economia fiscal – Planejamento Tributário)*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, nº 71, 1997. P. 53.

¹⁰¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Evasão e Elisão Fiscais – Um Tema Atual*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, nº 63, 1993. P. 193.

presunções, cuidar com o princípio da legalidade que exige critérios específicos e nítidos impedindo a interpretação subjetiva do aplicador.

Sidney Saraiva Apocalypse também menciona a necessidade do legislador esgotar todos os aspectos da hipótese de incidência, conforme segue:

Indispensável, portanto, a necessidade de o Estado integralmente cumprir a exigência constitucional de esgotar, como se diz, todos os aspectos da hipótese descrita como apta a determinar, se e quando realizada, o comportamento conseqüente de pagar tributo. Exigência constitucional essa que afasta a possibilidade de o aplicador da lei tributária e, coerentemente, seu intérprete, recorrerem ao subjetivismo, submetidos que estão ao mesmo princípio, de resto até mesmo traduzido em preceptivo infraconstitucional que veda emprego de analogia para a exigência de tributos, ou nas expressões doutrinárias que, diante dos princípios da estrita legalidade, da reserva absoluta de lei, refutam a possibilidade de adoção de critérios subjetivos na aplicação da lei tributária, repisando, assim, a subordinação do legislador à imperiosa necessidade de observar uma tipologia e do aplicador da lei a cingir-se ao tipo nela descrito.¹⁰²

Raphael Madeira Abad alerta que:

Da mesma forma que não é seguro o limite da abstração da norma, é nebulosa a fronteira da interpretação, onde o aplicador deixa de apenas fazer uso da lei para integrar a norma, os elementos a ela estranhos, em atividade verdadeiramente criadora. O tipo surge não como solução definitiva, mas como técnica adequada a possibilitar uma interpretação segura por parte do aplicador, que trabalha a norma através de valoração, porém apenas nos limites que o legislador permitiu que fizesse, através da maior ou menor abertura do tipo.¹⁰³

Outra forma de combate à elisão tributária eficaz seria transformar os conceitos estruturais da norma (explicitados por Alberto Xavier) em conceitos funcionais, para que se atingisse o resultado (hipótese de incidência) através de qualquer meio adotado. Contudo, “nem sempre é possível a adoção de critérios funcionais”¹⁰⁴ pois a estrutura é que dá conta da realidade, além do que “é impossível à lei transformar em funcionais conceitos estruturais da Constituição”.

A tributação da renda é um exemplo claro de conceito funcional, disciplinada no art. 43, § 1º, do CTN conforme segue: “A incidência do imposto independe da

¹⁰² APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *Planejamento Tributário no Brasil*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, nº 69, 1996. P. 275.

¹⁰³ http://geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm 13/07/04 “O tipo como técnica adequada para a definição de fatos geradores de tributos. Raphael Madeira Abad. Grupo de Estudos Tributários – Get. P. I.

¹⁰⁴ *Elisão Tributária...*, p.232.

denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

O conceito funcional deve respeitar o princípio da legalidade, expondo claramente as características de tipicidade, e apesar de buscar um resultado econômico, deve ter em mente que *os instrumentos para a obtenção da renda são estruturais*.¹⁰⁵

“O ordenamento jurídico brasileiro depende fundamentalmente de cláusulas ad hoc para evitar a elisão tributária”.¹⁰⁶ Anteriormente à LC nº 104, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, não existiam normas que tratassem diretamente da elisão tributária.

A doutrina brasileira em sua maioria sempre rejeitou a criação de norma antielisiva que permitisse a discricionariedade do aplicador do direito, frente a alusões genéricas que ferissem o princípio da legalidade.

César Pereira sustenta que:

O tratamento da elisão tributária no Brasil, portanto, repousa em normas gerais que estabelecem a prevalência das estruturas jurídicas sobre os conceitos funcionais em certos casos (art. 109 e 110 do CTN) e, principalmente, sobre cláusulas ad hoc que previnem a ocorrência futura dos casos mais comuns de elisão tributária.¹⁰⁷

A LC nº 104, ao contrário da visão errônea de uma parcela da doutrina, não é uma cláusula geral antielisiva – conforme se verá mais adiante -, trata apenas dos casos de simulação que, na realidade, já vinham sendo solucionados através do art. 149, VII, do CTN.

Retomando assunto já debatido, a Administração Pública ou o Poder Judiciário podem reconhecer a inconstitucionalidade de normas legais ou omissões legislativas que amparem privilégio infundado que permitam a elisão tributária eficaz. Todavia, os efeitos desta inconstitucionalidade valem apenas para o futuro a fim de

¹⁰⁵ *Elisão Tributária...*p.233.

¹⁰⁶ *Elisão Tributária...*p.229.

¹⁰⁷ *Elisão Tributária...*p.232.

preservar a segurança jurídica do contribuinte em relação às normas tributárias, sendo, portanto, que a conduta elisiva continuará eficaz.¹⁰⁸

Tal posicionamento é amparado pelo art.27 da Lei nº 9.868, de 10.11.1999:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A maior inovação trazida pela Lei nº 9.868 é a modelagem dos efeitos da decisão que declara a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, conforme critérios acima dispostos. Anteriormente a esta Lei, a doutrina e jurisprudência se posicionavam a favor da nulidade, e não da anulabilidade da lei inconstitucional (efeitos *ex tunc*, portanto), sustentando que a supremacia da constituição não poderia ser ferida em prol da segurança jurídica dos particulares.

Gilmar Ferreira Mendes, no entanto, afirma que:

A falta de um instituto que permita estabelecer limites aos efeitos da declaração de constitucionalidade acaba por obrigar os Tribunais, muitas vezes, a se absterem de emitir um juízo de censura, declarando a constitucionalidade de leis manifestamente inconstitucionais.¹⁰⁹

Da mesma forma, propõe Márcio Augusto de Vasconcelos Diniz:

Por estas razões, o Supremo Tribunal Federal poderia, caso por caso, tendo em vista o princípio da segurança jurídica e auxiliado pelos princípios e técnicas da moderna interpretação constitucional, modular, no tempo, os efeitos de suas decisões ou não declarar a nulidade da norma inconstitucional até que intervenha o legislador, no molde do direito alemão, evitando um vácuo normativo que poderia ser mais prejudicial do que sua permanência no sistema.

Propõe-se, aqui, uma reformulação, por parte da jurisprudência, do conceito de inconstitucionalidade / nulidade e a procura de novos critérios para a aplicação da sanção contra o ato normativo inconstitucional, tomando-se como pontos de partida o princípio da segurança jurídica e seus reflexos em relação à diversidade de situações jurídicas constituídas ou consolidadas e seu período de vigência.¹¹⁰

¹⁰⁸ *Elisão Tributária...*, p.234.

¹⁰⁹ In *O sistema brasileiro de controle da constitucionalidade dos atos normativos*. In RT nº 754, ago/98, p. 120-121.

¹¹⁰ DINIZ, Márcio Augusto de Vasconcelos. *O controle de constitucionalidade e teoria da recepção*. São Paulo: Malheiros. P. 42-43.

Conclui-se que por mais que se identifique uma desigualdade de tratamento, caso a elisão tenha se pautado em uma conduta construída a partir de negócio indireto sobre conceito estrutural da norma jurídica, subsumindo-se a uma norma mais favorável ou omissão legislativa, resumindo, a proposta seja realmente eficaz, não se pode exigir do particular tributo não disposto em lei. O combate à elisão tributária deverá ter em vistas condutas elisivas futuras (efeitos *ex nunc*).

7.2.1 POSSIBILIDADE DE CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA NO BRASIL

Sobre a possibilidade de cláusula geral antielisiva no Brasil, há limites para sua edição, bem apontados por César Pereira como a *impossibilidade de adoção de conceitos indeterminados*, a irrelevância da aplicação da teoria do Business Purpose “pela necessidade de combinação desse critério com o da identidade de resultados econômicos (este, sim, conceito indeterminado) e, o respeito aos limites da competência tributária”.¹¹¹

O art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC n° 104, de 10.01.2001, dispõe que:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

“A LC 104, cognominada de lei contra a elisão fiscal ou lei contra o planejamento tributário, não retirou, nem poderia tê-lo feito, o direito do contribuinte de buscar forma menos onerosa de pagar seus tributos”.¹¹² Pois, o dispositivo regra apenas os atos ou negócios jurídicos dissimulados, advindos de conduta elisiva

¹¹¹ *Elisão Tributária...*, p.235 e 236.

¹¹² MENDONÇA, Oscar. *Da Lei contra elisão fiscal*. Jus Navigandi. Teresina. a.5. n.49. fev. 2001. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1355>. Acesso em: 30 jun.2004.

simulada, utilizando o conceito de simulação do próprio Código Civil, respeitando a segurança jurídica e a legalidade.¹¹³

Insta salientar, portanto, que o dispositivo afeta somente os casos de elisão tributária ineficaz identificada por atos ou negócios jurídicos simulados, estando a Administração autorizada a desconsiderá-los. Não há menção aos negócios jurídicos indiretos como forma de planejamento tributário, ou seja, a elisão tributária eficaz.

Cristiano Carvalho salienta que “a chamada “norma antielisiva” nada mais fez do que repetir, num verdadeiro *bis in idem*, algo que o sistema tributário sempre permitiu, que é o poder-dever fiscal em desconsiderar atos e negócios jurídicos que tenham tido por fim a *sonegação* de tributos, atividade ilícita punível pelo direito”.¹¹⁴

Além do que, esta regra ainda encontra-se limitada, uma vez que se exigiu observar (...) *os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*. Dessa forma comenta Luiz Alberto Gurgel de Faria: “Como se pode observar, outro diploma legal irá gizar a forma em que o tema será analisado pelo Fisco, certamente garantindo ao contribuinte a oportunidade de defesa”.¹¹⁵

¹¹³ Vale ressaltar o comentário do advogado José Henrique Longo: “Alguns meses após a edição da LC 104, a Secretaria da Receita Federal, através da Escola de Administração Fazendária, promoveu Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, com palestrantes estrangeiros, para justificar a empreitada de criar uma norma geral antielisão e suscitou questões (com entonação de que suas respostas são todas negativas) se a elisão fiscal é um instituto que aproveita a justiça fiscal, se o contribuinte pode valer-se de formas para diminuir pagamento dos impostos, se a lei pode estabelecer situações de desvantagens competitivas entre contribuintes em virtude de seu conhecimento da lei.

Um ano após, foi promovido o Seminário Internacional de Planejamento tributário, na cidade do Recife, no qual se debateu francamente, e com casos concretos, o conteúdo e alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN. Manifestaram suas opiniões eminentes professores da Argentina, da Espanha e do Brasil, ministra do Superior Tribunal de Justiça, advogados militantes e julgadores em tribunais administrativos federal e estadual. Independentemente dos temas correlatos abordados em cada palestra e cada debate, restou claro para os participantes que aquele novo dispositivo do CTN não introduziu norma geral antielisão.

O parágrafo único do artigo 116 expressou que atos ou negócios que encobrirem outro ato ou negócio devem ser desconsiderados para efeitos fiscais. Ou seja, diante de uma simulação relativa, aquela em que há duas declarações de vontade, deve ser desconsiderada a vontade declarada a terceiros que é falsa e encobriu a vontade real das partes”.

LONGO, José Henrique. *O planejamento tributário e a MP 66*. Disponível em:

http://www2.correioweb.com.br/cw/EDICAO_2002/0923/sup_dej_230902_52.htm?. Acesso em: 13 jul.2004.

¹¹⁴ CARVALHO, Cristiano. *Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais*. Págs. 65. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹¹⁵ *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo / coordenação Vladimir Passos de Freitas. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Por fim, conclui-se que a elisão tributária eficaz não se encontra disciplinada pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, sendo totalmente admissível a prática de condutas elisivas que visem a redução ou supressão de impostos através de negócios jurídicos indiretos (não simulados). A elisão tributária eficaz constitui-se como uma forma lícita de planejamento tributário, não estando apta a Administração Pública a exigir quaisquer deveres tributários do particular.

Caso a Administração, ao interpretar a incidência do fato à norma tributária, entenda que houve privilégio não fundado comprometedor do princípio da capacidade contributiva e de valores constitucionais, como a solidariedade social e repartição de gastos públicos, a Administração ou o Poder Judiciário poderá considerar inconstitucional a norma ou a omissão legislativa, todavia, sempre com efeitos futuros (não retroativos à conduta elisiva já praticada).

Marco Aurélio Greco , com razão, expõe que:

Não existem produtos, existem casos. Não existem teses de planejamento, existe determinada situação individual e cada uma se submeterá a uma série de avaliações a partir de múltiplos critérios de relevância que permitirão chegar a mais de uma solução.

Alguém poderá dizer que deslocar o debate para o caso concreto gera insegurança e subjetividade, pois um ato praticado por determinada pessoa jurídica pode não ser protegido em função da sua realidade. Já o mesmo ato em outra empresa, dependendo das circunstâncias que o cerquem, pode ser protegido.

Isto é assim mesmo, pois não há duas pessoas nem duas situações absolutamente iguais.¹¹⁶

¹¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. P.113 e 114.

8. CONCLUSÃO

Na tentativa de esboçar algumas idéias que deste trabalho se pode extrair, cumpre frisar, de início, que, a partir do exame da elisão tributária eficaz, enquanto forma lícita de planejamento tributário, como meio de consagração do princípio da legalidade - objetivo a que se propôs o presente estudo -, germina uma série de interrogações, muitas delas ainda sem resposta, e que, como não poderia ser diferente, não foram devidamente desenvolvidas neste simples trabalho acadêmico.

Com efeito, razões não há para acreditar que o tema ora desenvolvido esteja efetivamente esgotado, eis que, de fato, as circunstâncias com que se depara o operador do direito na prática, dada sua magnitude, serão sempre intangíveis pelas construções meramente teóricas, razão pela qual não se tem a pretensão de que o presente estudo tenha sido capaz de sanar todas as dúvidas relativas ao tema.¹¹⁷

Ressalte-se, inclusive, que as limitações desse trabalho científico não permitiriam uma análise mais aprofundada do tema, esta sim efetivamente capaz de atingir tal objetivo. Nessas condições, pode-se dizer se tratar de um estudo muito mais para aprender que para ensinar.

Ao que parece, entretanto, alguma contribuição pode se extrair da presente pesquisa. Senão veja-se.

Restou demonstrado que a questão da elisão tributária não se soluciona pelo simples critério da legalidade, como poderia parecer em um primeiro momento. Em verdade, apesar do particular ter o direito de decidir pelo caminho menos oneroso, dentro do ordenamento jurídico, há necessidade de se identificar o limite desta liberdade.

¹¹⁷Nesse sentido, insta recorrer, novamente, às sábias palavras de Roque Antonio Carraza: "... nesta obra, várias questões de tomo ficaram por ser mais bem desenvolvidas. Também algumas dúvidas que tínhamos antes de redigi-la continuam a afligir nosso espírito. Isto, entretanto, não nos

Tal entendimento vem ao encontro da própria concepção solidária que se tem a partir da Constituição Federal de 1988, a qual passa a proteger valores do Estado Democrático de Direito, enquanto meio para a realização da justiça social.

Não há que se olvidar, portanto, que o respeito aos princípios constitucionais é imprescindível na definição das condutas possíveis ao particular, ainda que autorizado a agir em permissões ou omissões legislativas.

Da mesma forma, o tratamento dado pela Carta Magna à segurança jurídica, com o reconhecimento de princípios como os da anterioridade da lei fiscal e da irretroatividade, é elemento essencial como garantia do cidadão frente à Administração.

Ora, se, por força da Constituição, os indivíduos podem fazer tudo o que a lei não proíba, e ao mesmo tempo, deve-se respeito aos princípios constitucionais – principalmente à capacidade contributiva – a forma de solucionar tal dilema só pode ser definida tomando-se como base o plano fático.

Para se demonstrar que a conduta elisiva é lícita em determinados casos, pois indica um direito do indivíduo em planejar seus negócios, foi necessária a análise, ainda que sucinta, dos princípios da legalidade e capacidade contributiva, para que se deixasse claro que a elisão eficaz somente pode ser inconstitucional caso se estructure em privilégio não fundado, ferindo o princípio da capacidade contributiva.

Finalmente, insta salientar que em momento algum, o artigo 116, parágrafo único, do CTN – introduzido pela LC 104/2001 - proibiu a elisão tributária eficaz. O que se fez, foi apenas e tão-somente autorizar, novamente, o Fisco a desconsiderar os atos e negócios dissimulados, referindo-se, portanto, à elisão tributária ineficaz.

Em verdade, a Administração ou Poder Judiciário podem até considerar inconstitucional a conduta elisiva eficaz – quando tratar de privilégio infundado -

preocupa muito, seja porque de dúvidas só estão libertos os ignorantes, seja porque dubitando ad veritatem pervenimus.” CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.* p 23.

todavia, os efeitos desta declaração somente podem valer para o futuro (*ex nunc*), sendo que a conduta elisiva já praticada não perderá sua eficácia.

Para concluir, vale destacar um trecho da carta ao leitor, da obra recente de Marco Aurélio Greco sobre Planejamento Tributário:

Nestes seis anos, travaram-se muitos debates e o tema tornou-se um dos mais apaixonantes no campo do Direito Tributário brasileiro. Já disse alguém que ninguém se emociona, nem sua frio, quando discute aspectos do lançamento, da obrigação tributária etc., mas não é raro uma calorosa discussão cercada de emoções quando o tema é o planejamento tributário e seus limites¹¹⁸.

¹¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABAD, Raphael Madeira. *O tipo como técnica adequada para a definição de fatos geradores de tributos*. Grupo de Estudos Tributários – GET. Disponível em: <http://geocities.yahoo.com.br/get_es/get_es/artigos/tipicidade.htm>. Acesso em: 13 jul. 2004. P.2.

AMARO, Luciano da Silva. *Planejamento Tributário (IR: limites da economia fiscal – Planejamento Tributário)*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n° 71, 1997. P.53.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *Planejamento Tributário no Brasil*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n° 69, 1996. P.275.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 7ª tir. São Paulo: Malheiros, 1998. p 49 - 95.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Evasão e Elisão Fiscais – Um Tema Atual*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n° 63, 1993. P.188.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001 p.23.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998 p.27 - 422.

CARVALHO, Cristiano. *Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais*. Pág. 58 - 65; ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A Norma Antielisão Revisitada, Artigo 116, parágrafo único, CTN*. Págs. 113 - 120 ; NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário*. Págs. 44; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Considerações sobre o Planejamento Tributário*.Pág. 81. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. P.284 a 348.

Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo / coordenação Vladimir Passos de Freitas. – 2ª ed.rev.atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA, Mauro José Gomes da. *Anotações acerca da teoria geral da isenção tributária*. Juá Navigandi, Teresina, a.5, n.51, out 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2063>>. Acesso em: 16 ago. 2004.

DINIZ, Márcio Augusto de Vasconcelos. *O Controle de Constitucionalidade e teoria da receptação*. São Paulo: Malheiros. P.42 – 43.

FILHO, Osiris Lopes. “*A Honestidade é inviável no Brasil*”. Entrevistado por: Tina Evaristo e Hugo Studart. **Revista Isto É, Dinheiro**. Exemplar nº 358 de 14 de julho de 2004 p. 20.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *In Diritto Tributario*, Milano, 1956 (trad. Italiana da 3ª edição alemã de 1933), pág. 143, *apud* ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

LONGO, José Henrique. O Planejamento Tributário e a MP 66. Disponível em: http://www.correioweb.com.br/cw/EDICAO_20020923_sup_dej_230902_52.htm?>. Acesso em: 13 jul.2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. p 93 - 154.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. *Da Sanção Tributária*. 2ª.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998 p.33.

MENDES, Gilberto Ferreira. *O sistema brasileiro de controle da constitucionalidade dos atos normativos*. In: RT, nº 754, ago/98, p.120 – 121.

MENDONÇA, Oscar. Da Lei contra elisão fiscal. *Juz Navigandi*, Teresina, a.5, n.49, fev. 2001. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1355>. Acesso em: 30 junho 2004.

PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. (texto atualizado com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001). São Paulo: Dialética, 2001. p 14 - 236.