

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES

ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES

CURITIBA

2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES

ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES

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

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

CURITIBA

2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tornar tudo isso possível. À minha família, pelo amor, pelo apoio incondicional, e por todos os sacrifícios realizados para o alcance dos meus objetivos. À Universidade Federal do Paraná, pela oportunidade única de formação em um curso de excelência, referência em nosso país. À professora Betina Treiger Grunenmacher, em especial, pela paciência, disponibilidade, simpatia, e orientação do presente trabalho. Sem dúvidas, seus ensinamentos, conjuntamente com as do professor José Roberto Vieira, foram cruciais e determinantes para minha formação acadêmica. Por fim, aos amigos, e a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para a conclusão dessa caminhada, os meus sinceros e eternos agradecimentos.

RESUMO

Os particulares, no exercício da sua autonomia negocial, são livres para realizar atos e negócios jurídicos de modo a reduzir o ônus tributário suportado. Desse modo, o presente estudo tem por escopo investigar os limites impostos pelo ordenamento jurídico para a prática da elisão tributária. O limiar entre a elisão tributária e a evasão tributária é tênue, sendo difícil demarcar a fronteira que separa a conduta lícita do contribuinte, da conduta ilícita, no que toca a busca por uma economia legítima de tributos. Inicialmente, serão traçados os pressupostos teóricos e metodológicos no qual se assenta o trabalho, dedicando-se dois capítulos à obrigação tributária e aos princípios constitucionais tributários. A partir da revisão bibliográfica, serão expostas as divergências doutrinárias quanto a definição das figuras em comento, bem como os critérios criados para diferenciá-las. A seguir, o trabalho analisa e critica as diferentes teorias desenvolvidas na experiência internacional para combater a prática elisiva, quais sejam, a interpretação econômica da norma tributária, o abuso das formas, o teste do propósito negocial e o abuso de direito. Serão, ainda, investigadas as normas antielisivas, examinando-se a pretensa cláusula geral antielisão instituída pela Lei Complementar 104/2001. O estudo, ao final, almeja apresentar uma fundamentação teórica que identifique os limites, com base no ordenamento pátrio e a partir da doutrina especializada, para a conduta dos particulares tendentes a reduzir ou eliminar a carga tributária.

Palavras-chave: Elisão Tributária. Evasão Tributária. Limites. Simulação. Fraude. Normas antielisivas.

ABSTRACT

Individuals, in the exercise of their business autonomy, are free to perform legal acts and businesses in order to decrease the tax onus endured. Thereby, this study aims to investigate the limits imposed by the legal order to the practice of tax avoidance. The border between tax avoidance and tax evasion is tenuous, which makes it hard to define the boundary that divides the taxpayer's licit behavior from the illicit one, in the pursuit of a legitimate tax economy. Primarily, this study will describe the theoretical and methodological assumptions in which it lies, with two chapters devoted to tax obligation and to the constitutional principles of taxation. From the literature review, there will be an exposition of the doctrinal dissonances over the definitions of the figures mentioned, as well as of the criteria created to distinguish them. Then, this study will analyze and criticize the theories formulated by the international doctrine to fight tax avoidance, namely, the economic interpretation of tax regulation, the abuse of forms, bussiness purpose test and the abuse of rights. There will also be an investigation over the rules against tax avoidance, examining the supposed general anti-avoidance clause established by Complementary Law 104/2001. Finally, this study aims to present a theoretical foundation that identifies limits, based on the legal order and the specialized doctrine, for the individuals willing to reduce or eliminate the tax burden.

Keywords: Tax avoidance. Tax evasion. Limits. Simulation. Fraud. Anti-avoidance rules.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	3
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	3
2.2 CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO.....	5
2.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	6
2.3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	6
2.3.2 A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA.....	8
2.3.3 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	8
2.3.4 CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO.....	9
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	12
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	12
3.2 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE FECHADA.....	14
3.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	15
3.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	16
4. ELISÃO TRIBUTÁRIA	19
4.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	20
4.2 CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA: DIVERGÊNCIAS QUANTO A TERMINOLOGIA E AO CONTEÚDO.....	23
4.3 CRITÉRIOS DIFERENCIADORES DA ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	28
4.4 DISTINÇÃO DE ELISÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	31
4.5 EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	33
4.5.1 SIMULAÇÃO.....	33
4.5.2 FRAUDE.....	35
4.6 NEGÓCIOS JURÍDICOS INDIRETOS.....	37
5. ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES	40
5.1 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	40
5.2 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	43
5.3 ABUSO DAS FORMAS.....	45
5.4 ABUSO DO DIREITO.....	47
5.5 NORMAS ANTIELISIVAS.....	50

5.5.1 A “NORMA GERAL ANTIELISÃO” INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001.....	51
6. CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS.....	59

1. INTRODUÇÃO

Tema que há décadas vem despertando o interesse dos tributaristas, dada a sua complexidade e importância, tanto no campo prático quanto teórico, é o da elisão tributária. Em que pese não se tratar de um tema novo, tem ocupado ainda grande espaço nos debates entre aqueles que se dedicam ao estudo do Direito Tributário. Diante da atual conjuntura econômica do país, é notável que o seu estudo ganhe ainda mais relevância.

É no embate entre a Administração Fazendária e o sujeito passivo da obrigação tributária que a presente temática se desenvolve. Se de um lado temos o Estado que, a todo custo, busca satisfazer suas pretensões arrecadatórias para o fim de custear os serviços públicos e a manutenção do aparato estatal, por outro, e de forma não menos legítima, há os particulares que lançam mão de todos os meios para reduzir ou fugir do impacto fiscal sobre seus negócios.

Em nossa contemporaneidade, crescentes são os serviços de consultoria prestados por profissionais habilitados, conhecedores dos meandros da legislação tributária vigente, que de forma lícita e dentro dos limites impostos pela lei, visam a realização de planejamentos tributários com a finalidade de elidir a tributação suportada pelos contribuintes.

Não ficando atrás, a Administração Tributária, para coibir ou dificultar esse tipo de prática e cumprir com suas metas de arrecadação, edita normas que visam suprimir a prática elisiva, além de que, no âmbito dos procedimentos administrativos fiscais, quando verifica a utilização de meios ilícitos para fugir da exação, desconsidera negócios jurídicos adotados pelos contribuintes, e requalifica-os juridicamente para incidir a tributação.

Indubitável que a grande dificuldade inerente ao tema consiste em justamente traçar os exatos contornos de quando a proposta elisiva é considerada lícita ou quando ela deixa de ser, incorrendo na conduta evasiva. Em outras palavras, em que medida as estratégias utilizadas pelos contribuintes são permitidas e autorizadas pelo sistema jurídico, e quando estas resultam em ilicitude, enquadrando-se nas hipóteses de evasão fiscal, leia-se, dolo, simulação, fraude, ou tipos penais tributários.

Além disso, quando a ação do contribuinte, ainda que no exercício do legítimo direito de planejar seus negócios de forma menos onerosa no que diz respeito ao pagamento de tributos implicaria em uma prática abusiva? Estaria a Administração Fazendária autorizada a reconhecer e desconsiderar os negócios jurídicos dos contribuintes por entender que houve abuso do direito, abuso das formas, ou ausência de propósito comercial?

É, nesse cenário, portanto, de grande tensão entre o sujeito passivo da obrigação tributária e a Administração Fazendária, que faremos o exame adequado do fenômeno da elisão tributária, na perspectiva do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, no que concerne: aos fundamentos jurídicos que legitimam sua realização; aos critérios para sua caracterização e diferenciação do fenômeno da evasão tributária; e a fixação dos limites à sua prática.

De início, serão traçados os pressupostos teóricos sobre os quais se assentam o trabalho, dedicando dois capítulos iniciais acerca: do surgimento da relação jurídica obrigacional tributária, visto que boa parte da doutrina utiliza o momento da realização do fato jurídico tributário como um critério diferenciador da elisão tributária; e a respeito dos princípios constitucionais tributários que interessam à presente temática, sendo que a definição e o entendimento do fenômeno exige interpretação e ponderação dos princípios constitucionais que norteiam o sistema constitucional tributário brasileiro.

Ademais, serão expostas as principais concepções doutrinárias acerca da definição de elisão tributária, que possui variações tanto no que tange à terminologia adotada, quanto ao seu conteúdo, além dos critérios diferenciadores desenvolvidos pela doutrina para discriminar esta da evasão fiscal. Assim, será enfrentada, também, a utilização dos negócios jurídicos indiretos nas práticas elisivas.

Por fim, serão examinadas as limitações à prática da elisão tributária, sendo este o foco principal do trabalho, percorrendo as propostas de utilização das teorias da interpretação econômica, do abuso das formas e do propósito negocial no Direito Tributário brasileiro. Examinaremos também a aplicabilidade ou não da teoria do abuso do direito aos esquemas elisivos adotados pelos contribuintes, e o exame das normas antielisivas, tendo como foco principal, a pretensa cláusula geral “antielisiva” que foi instituída pela Lei Complementar 104/2001, em que será verificada sua constitucionalidade e aplicabilidade.

No presente trabalho não pretendemos esgotar o tema em comento e nem poderia ser esse o propósito. Apenas almejamos trazer um panorama geral com as principais ideias que cercam o estudo da elisão tributária na linha do que foi apresentado acima.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Inicialmente é necessário diferenciar a realidade do direito positivo e a da ciência do direito, visto que possuem corpos de linguagem distintos, com organização lógica e funções semânticas diversas. O direito positivo está vertido em uma linguagem construída pelo homem, voltado para disciplina do seu comportamento, no âmbito das relações intersubjetivas. A ciência do direito, por seu turno, busca descrever, de forma ordenada e hierarquizada, todo o enredo normativo, entrelaçando as unidades do sistema e mostrando seus conteúdos de significação.¹

O direito positivo corresponde a um feixe de proposições que se destina a regular a conduta das pessoas, enquanto que o objeto da ciência do direito há de ser o estudo desse conjunto de proposições, isto é, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida em sociedade.²

Nesse sentido, a linguagem do direito posto é prescritiva, uma vez que prescreve comportamentos, aplicando-se a lógica deôntica (lógica do dever-ser), enquanto que a ciência do direito emprega a linguagem descritiva para conhecer e analisar seu objeto, qual seja, as normas jurídicas, aplicando-se a lógica apofântica (lógica clássica).³

Desse modo, é perceptível que a linguagem do legislador ao prescrever comportamentos é técnica, e, portanto, não compromissada com os rigores da ciência, visto que mescla o discurso natural com termos e conceitos pertinentes ao domínio científico. Por não ser resultado de um profundo trabalho sistematizado, apresenta atecnias, impropriedades e deficiências. Não poderia ser diferente, vez que o Poder Legislativo, na medida em que visa ser representativo, é composto pelos mais variados segmentos da sociedade.⁴

Diante disso, cabe ao cientista do direito, a partir dos textos de direito positivo, buscar o conteúdo, sentido e alcance das normas jurídicas. A respeito, importante é a lição de Paulo de Barros Carvalho:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 33.

² *Ibidem*, p. 34.

³ *Ibidem*, p. 35.

⁴ *Ibidem*, p. 35.

marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta finalmente como proposição.⁵

A norma jurídica é um juízo, enunciado em uma proposição, que a leitura do texto de lei provoca no espírito do intérprete, sendo que um único texto pode suscitar diversas significações diferentes. Esse juízo hipotético é composto por várias noções, e por essa razão, nem sempre um texto de lei será hábil a fornecer a integridade existencial de uma norma jurídica, sendo necessário, a partir do exame de outros textos de direito positivo, o isolamento dos demais termos para a construção do juízo-lógico.⁶

Com a reunião de todos os textos do direito positivo, há um conjunto integrado de elementos que se relacionam formando um sistema composto por normas jurídicas que estão interligadas mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relação de subordinação e hierarquia).⁷

Todavia, como alerta Carvalho, é indispensável a compreensão de que a ordem jurídica é indecomponível, encontrando-se as unidades normativas entrelaçadas pelos vínculos de hierarquia e coordenação, sendo que qualquer definição que se deseja realizar deve ter em mente a unidade sistemática do Direito.⁸

Nesse sentido, o jurista rejeita por completo a pretensa autonomia que boa parte da doutrina deseja atribuir ao direito tributário. A partir de suas ideias, sucintamente aqui expostas, elabora o conceito de direito tributário positivo, e em função dele, o de ciência do direito tributário:

(...) o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.⁹

Feitas essas considerações iniciais, passamos a nos debruçar sobre a estrutura da norma jurídica.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38.

⁶ Ibidem, p. 39.

⁷ Ibidem, p. 40.

⁸ Ibidem, p. 43.

⁹ Ibidem, p. 44.

Como explica José Roberto Vieira, a partir das lições do último entendimento de Hans Kelsen publicado em sua obra póstuma, “Teoria Geral das Normas”, e de Carlos Cossio, a norma jurídica, estruturalmente, possui um aspecto dúplice, dividindo-se em: norma primária e norma secundária (Kelsen); ou como prefere terminologicamente Cossio, endonorma e perinorma. A norma primária determina a conduta desejada, e a norma secundária estipula uma sanção pelo descumprimento da primeira. Tanto a norma jurídica primária quanto a secundária são formadas por um juízo hipotético vinculado a certa consequência, que, por sua vez, irá propalar seus efeitos jurídicos assim que houver a realização do evento descrito na hipótese. A previsão hipotética e a consequência estão ligadas pelo princípio do dever-ser (imputação deôntica).¹⁰

A hipótese (também denominada na Teoria Geral do Direito de antecedente, suposto, precedente, ou descriptor) descreve uma situação fática possível, enquanto que, a consequência (também conhecida como, disposição, estatuição, mandamento, preceito, prescriptor) prescreve uma relação jurídica. Concretizada a previsão normativa da hipótese, difundem-se os efeitos do consequente, instaurando um liame jurídico específico. O evento que ocorre no mundo fenomênico descrito na hipótese, assim como a relação jurídica individualizada prescrita na consequência, são identificáveis por um conjunto de critérios pelo intérprete.¹¹

Não diferente é a norma tributária, dado o caráter unívoco do direito como já expusemos supra. Sendo assim, iremos analisar, na proposta do professor Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária em sentido estrito, ou regra-matriz de incidência, que institui a relação obrigacional tributária.

2.2 CONCEITO LEGAL DE TRIBUTO

Antes de qualquer coisa, importa tecer breves considerações sobre as significações do vocábulo tributo na literatura jurídica. Segundo Paulo de Barros Carvalho, nos textos de direito positivo, na doutrina e jurisprudência, o vocábulo tributo é usado com ao menos seis significações, quais sejam: como quantia em dinheiro; como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; como relação jurídica tributária; como norma, fato e relação jurídica.¹²

¹⁰ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p 56-57.

¹¹ *Ibidem*, p. 57-58.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 47.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º dispõe que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.¹³

Com base no dispositivo acima, observa-se que a definição legal de tributo abarca toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, que descreve abstratamente o evento (norma), passando pela sua realização em concreto (fato), até o surgimento do vínculo obrigacional (relação jurídica) que se origina com a ocorrência do fato, enquadrando-se na sexta significação apresentada.¹⁴

2.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica tributária em sentido estrito, que disciplina o comportamento do sujeito passivo, devedor da prestação tributária, perante o sujeito ativo, titular do crédito tributário.¹⁵

É, portanto, por excelência, norma de conduta que rege a relação do Estado com os sujeitos devedores de prestações pecuniárias a título de tributo. Uma vez realizados os eventos descritos na hipótese, deve ser a consequência, que por seu turno, prescreve uma relação jurídica de caráter patrimonial.¹⁶

Destarte, em conformidade com o esquema formal da regra-matriz de incidência tributária, serão examinadas, de forma breve e objetiva, a hipótese de incidência tributária, passando pela fenomenologia da incidência, o fato jurídico tributário, e por derradeiro, a consequência tributária.

2.3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A hipótese de incidência tributária consiste na “descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na

¹³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09 set. 2016.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 51.

¹⁵ *Ibidem*, p. 261.

¹⁶ *Ibidem*, p. 339.

consequência”.¹⁷ O legislador colhe dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os normativamente, de modo que, a hipótese é uma proposição descritiva de uma situação objetiva real, embora seja oriunda da linguagem prescritiva do direito positivo.¹⁸ A hipótese de incidência tributária possui três critérios: material, espacial e temporal.¹⁹

Sem nos demorar no exame dos mesmos, tem-se que, no critério material, há referência a um comportamento de pessoa, física, ou jurídica, condicionado por coordenadas de tempo e espaço. O comportamento de pessoa está representado em uma oração por um verbo mais complemento.²⁰

No critério espacial, há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, ou estão implícitos os indícios que permite saber onde originou o liame obrigacional.²¹

Os elementos indicadores do critério espacial se apresentam de três formas: fazendo menção a determinado local para ocorrência do fato típico; aludindo áreas específicas, sendo que o acontecimento ocorrerá apenas se estiver dentro dos limites geográficos estipulados; em todo lugar que ocorra sob o âmbito territorial de vigência da lei instituidora.²²

Por fim, o critério temporal compreende ao grupo de indicações que oferecem com exatidão em que momento acontece o fato descrito, assinalando o surgimento do direito subjetivo para sujeito ativo e do dever jurídico para o sujeito passivo.²³

Desse modo, só com a conjugação dos três critérios acima expostos, ou seja, o comportamento de uma pessoa representado sintaticamente por um verbo mais seu complemento em uma oração, delimitado por coordenadas de tempo e lugar, é que a descrição normativa estará perfeita e acabada.

Não obstante Paulo de Barros Carvalho utilizar a locução “hipótese tributária” para designar o antecedente da norma jurídica tributária, nos inclinamos pela adoção nesse trabalho da expressão “hipótese de incidência tributária”, proposta por José Roberto Vieira. Como explica o jurista:

Hesitamos em abandonar a expressão *hipótese de incidência*, pela forte carga de significado que lhe outorgou a construção sólida e rigorosa iniciada com PONTES DE MIRANDA, a partir da doutrina alemã, e desenvolvida, nos quadrantes do Direito Tributário, sobretudo por BECKER E ATALIBA; mas reconhecemos em

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 259.

¹⁸ Ibidem, p. 265.

¹⁹ Ibidem, p. 266.

²⁰ Ibidem, p. 266.

²¹ Ibidem, p. 270.

²² Ibidem, p. 271.

²³ Ibidem, p. 272.

hipótese tributária a propriedade da adjetivação que restringe a área normativa; daí falarmos em Hipótese de Incidência Tributária (a descrição) e Fato Jurídico Tributário (o fato), que, por sua vez, soa-nos perfeito.²⁴

2.3.2 A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A subsunção do fato à norma ocorrerá quando:

(...) o fato, constituído pela linguagem prescrita do direito positivo, guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, o vínculo abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.²⁵

Concomitantemente à realização do fato previsto na hipótese, propalam-se os efeitos jurídicos prescritos no consequente normativo. O quadramento do fato à hipótese tem de ser integral para que ocorra a subsunção. É a denominada tipicidade, que assume grande relevância no Direito Tributário e Direito Penal. Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho que a incidência é automática e infalível, vez que o vínculo abstrato se instaura exatamente no momento em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pela norma. Nas palavras do autor: “Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento posto”.²⁶

2.3.3 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Carvalho elucidada que, fatos nada mais são que construções de linguagem, isto é, representações do evento a partir do próprio do universo linguístico a que pertencem.²⁷ Desse modo, “os fatos, assim como toda construção da linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido”.²⁸

Sendo o direito, a linguagem que cria a realidade jurídica,

a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do direito,

²⁴ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 62.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 261.

²⁶ *Ibidem*, p. 262.

²⁷ *Ibidem*, p. 250.

²⁸ *Ibidem*, p. 254.

assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata.²⁹

O direito não toma emprestado conceitos de fatos de outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. Desse modo, o fato jurídico tributário diz respeito ao fato, que descrito na norma abstrata, concretiza-se integralmente no mundo fenomênico, fazendo irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. É fato jurídico, porque irradia efeitos de direito, e tributário, porque sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.³⁰

No que concerne à utilização das locuções “fato gerador”, usualmente empregada pela doutrina e expressamente contida na legislação, bem como a expressão “fato imponível”, proposta pelo professor Geraldo Ataliba, vale trazer a baila os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho. A expressão “fato gerador” corresponde “a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação”.³¹

Ademais, não obstante as valiosas contribuições do professor Geraldo Ataliba, o emprego do termo “fato imponível” para representar a ocorrência do fato descrito na hipótese, não merece também prosperar, como esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponível, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante ao seu nascimento, já assumiu, na sua plenitude, os dons da sua juridicidade.³²

Ante os motivos apresentados, adotaremos no presente trabalho, a utilização da expressão fato jurídico tributário para designar o evento jurídico que faz nascer o vínculo jurídico obrigacional tributário.

2.3.4 CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica, conforme os ensinamentos extraídos da Teoria Geral do Direito, é definida como “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 251.

³⁰ *Ibidem*, p. 260.

³¹ *Ibidem*, p. 258.

³² *Ibidem*, p. 260.

pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.³³ A partir do exame do objeto da prestação das relações jurídicas tributárias, verifica-se que, o liame jurídico que se instaura pode ter natureza obrigacional, vez que há prestação de natureza patrimonial que se exprime em valores economicamente apreciáveis, ou, relações que impõe simples deveres formais e instrumentais.³⁴

Nesse sentido, a consequência, ao prescrever uma relação jurídica, nos fornece critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce entre um sujeito portador de um direito subjetivo, um sujeito a quem foi cometido o cumprimento de certa prestação, e o seu objeto, qual seja, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo, que satisfaz tanto o dever que lhe fora atribuído como o direito subjetivo do sujeito ativo.³⁵

Conforme o esquema formal da regra-matriz de incidência, a consequência é composta por dois critérios: pessoal e quantitativo. A respeito, ensina Paulo de Barros Carvalho:

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo.³⁶

No critério pessoal, há, portanto, um sujeito ativo e um sujeito passivo. No Direito Tributário brasileiro, o sujeito ativo pode ser: uma pessoa jurídica pública de Direito Constitucional interna dotada de competência tributária; pessoa jurídica privada, sem competência tributária, mas que possua capacidade tributária ativa; e, até a possibilidade, em casos mais extremos, de ser uma pessoa física.³⁷ O sujeito passivo, por sua vez, poderá ser a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação. O

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 291.

³⁴ *Ibidem*, p. 294.

³⁵ *Ibidem*, p. 290.

³⁶ *Ibidem*, p. 290.

³⁷ *Ibidem*, p. 302.

Código Tributário Nacional, no art. 121, estipula que o sujeito passivo poderá assumir a feição de contribuinte, ou responsável legal.³⁸

O critério quantitativo diz respeito ao grupo de notícias informativas que o intérprete extrai dos textos de lei para precisar a exata quantia devida a título de tributo, que é determinada a partir da conjugação da base de cálculo e da alíquota.³⁹

A base de cálculo tem o condão de dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico tributário, para que, combinado à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária⁴⁰. Dessa forma, possui três funções distintas:

a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta na lei, de modo obscuro.⁴¹

Por fim, encerrando o exame da regra-matriz de incidência, a alíquota consiste em um componente numérico, submetido à reserva legal, que congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da prestação pecuniária devida a título de tributo. Podem assumir duas feições: de valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressiva da base de cálculo; ou de um percentual da base de cálculo. Sendo esta última, poderá ser proporcional invariável, proporcional progressiva, ou, ainda, proporcional regressiva.⁴²

Após o exame da fenomenologia da incidência tributária e o surgimento da relação jurídica tributária, tema crucial para a compreensão dos fenômenos da elisão e evasão, impende tecer algumas considerações acerca dos princípios constitucionais tributários que interessam ao tema do trabalho.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 304; BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09 set. 2016.

³⁹ Ibidem, p. 302.

⁴⁰ Ibidem, p. 325.

⁴¹ Ibidem, p. 329.

⁴² Ibidem, p. 334.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o sistema constitucional tributário dispõe sobre:

(...) os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.⁴³

Desse modo, os princípios constitucionais:

(...) aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.⁴⁴

As normas jurídicas tributárias, assim como o fenômeno da elisão tributária, só podem ser compreendidos a partir de uma interpretação sistemática que contemple o conteúdo normativo dos princípios constitucionais tributários.

Nesse passo, em razão do tema enfrentado envolver a interpretação e aplicação dos princípios da legalidade, tipicidade fechada, segurança jurídica, além dos princípios da capacidade contributiva, solidariedade e isonomia, é que necessariamente dedicaremos alguns subcapítulos aos seus conteúdos.

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A Constituição dispõe no seu art. 5º, II, que, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.⁴⁵ Este dispositivo, erigido à condição de

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.159.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 64.

⁴⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 03 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 28. set. 2016.

direito individual, preceitua que a conduta e a liberdade dos indivíduos apenas poderão sofrer restrições por meio do que for estipulado em lei.⁴⁶

Não obstante a existência do princípio da legalidade genérico que espalha sua influência por todos os segmentos do direito positivo brasileiro, há a existência, na seara do direito tributário, do princípio da legalidade estrita, disposto no art. 150, I, que prevê: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.⁴⁷

Ninguém pode ser obrigado a pagar tributo, ou cumprir dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei e por pessoa política competente. Qualquer exação deverá ser criada não com base na lei, mas por ela própria, não sendo possível a instituição por intermédio de outras fontes normativas. “Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio da legalidade tributária”.⁴⁸

Trata-se de um limite intransponível à atuação da Administração Fazendária. Apenas o Poder Legislativo é competente para criar tributos, sendo sua criação autorizada apenas com o consentimento dos representantes que devem suportar os gravames, e o seu lançamento e cobrança vinculados aos ditames legais. Nesse sentido, garante-se segurança aos particulares e preserva-se o direito de propriedade contra as investidas da tributação.⁴⁹

Além disso, a lei, ao instituir um tributo, deverá indicar todos os elementos da norma jurídica tributária. Nesse sentido, leciona Roque Antonio Carraza:

Para afugentar, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizer que criar um tributo não é simplesmente nominá-lo, mas descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária.⁵⁰

O princípio em comento alcança todos os tributos, e para além da criação e majoração destes, apenas a lei, poderá criar deveres instrumentais, definir a competência administrativa dos órgãos que vão efetuar o lançamento e a cobrança das exações, bem como regular os prazos e seus pagamentos.⁵¹

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 272.

⁴⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 03 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 28. set.2016.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. op.cit., p.275.

⁴⁹ Ibidem, p. 277.

⁵⁰ Ibidem, p. 278.

⁵¹ Ibidem, p. 281.

Portanto, as pessoas políticas de direito constitucional interno, no exercício de sua competência tributária, apenas poderão instituir tributos, ou seja, descrever a regra-matriz de incidência tributária, ou aumentar o gravame, a partir da majoração da base de cálculo ou alíquota, por intermédio de lei.⁵²

3.2 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE FECHADA

O princípio da legalidade, no tocante à criação e instituição de tributo, manifesta-se como princípio de reserva absoluta a lei formal, de modo que o órgão aplicador, por dedução da lei, limita-se a subsumir o fato a norma, sem qualquer tipo de valoração pessoal. Para que isso efetivamente ocorra, Carrazza ensina que “o tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.⁵³ Esclarece, ainda, o jurista:

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis.⁵⁴

Os princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade impedem que a tributação se dê com base em presunções, ficções, indícios, por meio do emprego da analogia, ou por razões de conveniência social. Os propósitos arrecadatórios não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos sujeitos passivos das exações.⁵⁵

Assim que verificado o fato jurídico tributário, a Administração Pública deve aplicar a lei, não possuindo qualquer margem de discricionariedade. A tipicidade no direito tributário exige que a lei indique ao aplicador, os fundamentos e critérios para decidir, de modo que arrecadação proceda de forma correta.⁵⁶ Nesse sentido:

A Administração Pública deve, obrigatoriamente, assim que verificado o fato impositivo, aplicar as leis pertinentes ao caso concreto. Neste particular, ela não possui qualquer margem de discricionariedade, até porque, um Estado de Direito como o nosso, a retirada de dinheiro dos cidadãos, a título de tributo, precisar ser

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 173.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 282.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 293.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 293

⁵⁶ *Ibidem*, p. 292.

rigorosamente disciplinada por lei, de modo a afastar, de todo, a possibilidade de livre apreciação por parte do fisco.⁵⁷

Portanto, só poderá ser exigido o tributo, quando verificados, no mundo fenomênico, os pressupostos dos fatos descritos na norma legal. Só será típico o fato que se ajustar rigorosamente àquele descrito pelo legislador, com todos os seus elementos.⁵⁸

3.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Segundo Carrazza, a ideia de segurança jurídica é intrínseca ao próprio direito, consistindo em um dos valores supremos consagrados em nossa Constituição, que pauta a edição e aplicação das normas jurídicas.⁵⁹

Carvalho afirma que o princípio da segurança jurídica tem por escopo propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos das normas jurídicas na regulação das condutas humanas, permitindo que os cidadãos possam planejar suas ações futuras, confiantes no modo pelo qual se aplicam as normas de direito. Portanto, se volta para o passado, na medida em que traz certeza ao tratamento conferido aos fatos que já se consumaram, aos direitos adquiridos, e a coisa julgada; e para futuro, no sentido de conferir previsibilidade e segurança às relações jurídicas que irão se concretizar.⁶⁰

Não outro é o entendimento de Carrazza que afirma que a confiança no direito permite que os particulares planejem e organizem seus negócios em consonância com as leis vigentes, tendo a ciência de que não serão surpreendidos por atos que violem suas expectativas jurídicas. Desta feita, “o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as dimensões”.⁶¹

Na seara do Direito Tributário, entende, ainda, Carrazza, que o princípio da segurança jurídica exige que as leis tributárias que instituem tributos devam ser interpretadas estritamente, em proteção à liberdade e a propriedade dos particulares, não podendo se valer o aplicador do direito de interpretação extensiva e analógica para fins de tributação.⁶²

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 117.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 293.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 469.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.66.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *op.cit.*, p. 472.

⁶² *Ibidem*, p. 479.

3.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da igualdade, em matéria tributária, impõe que a lei que institui o tributo seja aplicada a todos os destinatários de forma isonômica, para o fim de garantir uma tributação justa.⁶³

Nesse sentido, a lei tributária poderá desigualar situações, em atendimento às peculiaridades das categorias de contribuinte, desde que não estipule critério diferencial tão específico que singularize o contribuinte, ou o discrimine por fatos que vão de encontro a nossa Constituição. Sendo assim, as leis tributárias não devem tratar todas as pessoas da mesma forma, mas dispensar o mesmo tratamento jurídico às que se encontrem em situação equivalente.⁶⁴

Em síntese, o princípio da isonomia veda que contribuintes iguais recebam tratamento diferenciado, cabendo ao legislador e ao aplicador atribuir a mesma consequência jurídica a uma seleção de fatos semelhantes. É proibido criar situação dessemelhante para contribuintes em situação equivalente, da mesma forma, que é vedado dispensar tratamento igual a contribuintes em situações diferentes.⁶⁵

O princípio da capacidade contributiva determina a repartição equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes. Destarte, está correlacionado com o princípio da igualdade, e, por conseguinte, mostra-se meio eficaz de concretização da justiça tributária. Em termos econômicos, o aludido princípio enuncia que quem tem mais deve pagar proporcional e progressivamente mais do que quem tem menos. Exige, ainda, que os fatos que compõem a descrição da hipótese revelem capacidade econômica por parte de quem os realiza, além de atentar para as desigualdades existentes entre as diferentes categorias de contribuintes, de modo que, a tributação incida na medida das potencialidades de cada um.⁶⁶

Nesse sentido, vale a transcrição da lição de Carraza:

Dando curso à ideia, é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas das pessoas físicas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades econômicas de cada uma. Realmente, seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e à própria garantia do mínimo existencial, que os pobres e os milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos, até porque aqueles não tem capacidade contributiva.⁶⁷

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 482.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 483.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 484.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 99.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 98.

A capacidade contributiva pode ser entendida em duas acepções diferentes: no seu sentido objetivo ou subjetivo. A capacidade contributiva objetiva refere-se às manifestações objetivas de riquezas do contribuinte, não se avaliando individualmente as condições econômicas de cada um. Desse modo, os fatos eleitos pelo legislador para compor a hipótese de incidência tributária dos impostos deve necessariamente revelar conteúdo econômico.⁶⁸ A capacidade contributiva subjetiva, por sua vez, deve levar em conta além do fato que exiba conteúdo econômico, as condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado, a fim de minimizar as desigualdades sociais em prol da igualdade.⁶⁹

Além disso, o princípio da capacidade contributiva conecta-se ao princípio da solidariedade, no sentido de que aqueles que podem contribuir para os cofres públicos devem pagar tributo para o bem estar de todos, incluindo daqueles que não possui condições econômicas para tanto, pois caso o fizessem, estariam privados das condições mínimas necessárias para manutenção de uma existência digna.⁷⁰

É importante também expor a correlação do princípio da capacidade contributiva com o princípio do não confisco. Este último impõe que é vedado tributar o contribuinte com efeito de confisco. Em outras palavras, o princípio aludido garante o direito de propriedade dos contribuintes em face de cobranças abusivas do Estado, bem como a garantia do mínimo existencial. Os particulares não podem colaborar para os cofres públicos além de suas possibilidades econômicas, exigindo-se, assim, moderação e equilíbrio na quantificação do gravame por parte da Administração Tributária.⁷¹

Não diferente é o entendimento de Betina Treiger Gruppenmacher, para quem a observância da capacidade contributiva tem como principal finalidade a realização da justiça tributária, a partir da oneração daqueles que manifestem maior aptidão econômica para contribuir com os cofres públicos. Os limites mínimos e máximos da tributação são determinados por meio dos princípios da capacidade contributiva e da vedação da cobrança de tributos com efeito de confisco. Destarte, por constituir verdadeiro instrumento de

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 101.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 104.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 99.

⁷¹ *Ibidem*, p. 115.

redistribuição de riquezas e de crescimento econômico, a tributação deve necessariamente ser isonômica e respeitar a intributabilidade do mínimo existencial.⁷²

Ante o exposto, em linha de encerramento do presente capítulo, ressaltando a importância da observância dos princípios constitucionais que regem nosso sistema constitucional tributário, é que transcrevemos o alerta da jurista: “É inolvidável que um sistema tributário bem aplicado é um poderoso instrumento de realização de justiça, mal aplicado é uma afronta ao Estado Democrático de Direito”.⁷³

Feitas tais considerações, passamos ao estudo da elisão tributária em relação aos seguintes aspectos: quanto aos fundamentos que legitimam a sua prática; quanto a sua definição e as divergências doutrinárias existentes; quanto aos critérios desenvolvidos pela doutrina para sua caracterização e diferenciação da evasão tributária.

⁷² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias Fundamentais**. In. Eurico Diniz de Santi. (Org.). **TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO**. Homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 84-85.

⁷³ *Ibidem*, p. 83.

4. ELISÃO TRIBUTÁRIA

Historicamente, na experiência jurídica, sempre que houve a obrigação tributária, também houve a vontade de não pagá-la. Jamais foi simpático ao particular o dever de adimplemento do tributo, ainda que tenha ciência da importância do seu recolhimento para a manutenção do Estado. Como adverte Hermes Marcelo Huck, a norma jurídica tributária não chega a ser uma norma de rejeição social, como pretensamente gosta de caracterizar boa parte da doutrina. Entretanto, aos olhos do contribuinte, nunca foi prazeroso o dever de pagamento da exação fiscal.⁷⁴

Com o desenvolvimento das relações internacionais e a prestação de serviços de consultoria jurídica, com escopo de organizar preventivamente os negócios dos particulares para o fim de reduzir a carga tributária suportada, o tema da elisão tributária, nas últimas décadas, assumiu especial relevância no cenário nacional e internacional⁷⁵. A respeito, afirma Hermes Marcelo Huck que:

O desenvolvimento da elisão, pela disseminação de sofisticados esquemas de planejamento tributário, urdidos por especialistas extremamente hábeis e preparados, tem resultado numa sensível perda de arrecadação para os Fiscos dos diversos países da comunidade internacional.⁷⁶

Com efeito, a elisão tributária não consiste apenas em um instituto jurídico, mas em um fenômeno sócio-econômico que coexiste com a obrigação tributária. Nesse sentido, é que Eduardo Moraes Sabbag atenta para a relevância da figura em questão no plano político, econômico e jurídico:

Com efeito, a *relevância econômica do tema* está na necessidade de redução do custo tributário, oriundo de uma carga tributária escorchante a que se submete o contribuinte brasileiro, pessoa jurídica ou pessoa física; a *relevância política do tema* refere-se ao impacto negativo que o expediente exitoso provoca na percepção das receitas públicas pelo Estado credor; e finalmente, a *relevância jurídica do tema* cinge-se à incidência dos princípios tributários da legalidade, tipicidade, isonomia e capacidade contributiva, bem como do postulado da livre concorrência.⁷⁷

⁷⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 1-2.

⁷⁵ Ibidem, p. 26.

⁷⁶ Ibidem, p. 61.

⁷⁷ SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 172.

Paulo de Barros Carvalho afirma que a elisão tributária revela uma dicotomia que se confunde com a própria instituição do tributo moderno ocidental, tendo em vista que os particulares buscam empregar seus recursos de modo a obterem o máximo proveito e eficiência, e o Estado, para arrecadar os recursos suficientes a sua manutenção, busca repartir os custos de modo isonômico. É nesta evidente tensão entre o Estado e o contribuinte que a temática se desenvolve.⁷⁸

Para José Eduardo Soares de Melo, é natural que as pessoas naturais e jurídicas de direito privado pratiquem a elisão fiscal diante dos vários encargos tributários que suportam. Tendo em vista que a prática elisiva propicia uma vantagem tributária para as pessoas jurídicas privadas, pode, também, ocasionar benefícios à própria coletividade, uma vez que permite a continuidade da gestão empresarial e propicia a manutenção de empregos e a circulação de riquezas.⁷⁹

Os gravosos custos tributários a que estão submetidas as empresas, por força do caráter compulsório da norma tributária, representam verdadeiro empecilho ao desenvolvimento de suas atividades econômicas. Na perspectiva do empresário, o tributo é um custo, e sua redução acarreta o aumento na eficiência da atividade empresarial. Em razão disso, é que o desejo de redução do ônus fiscal fortaleceu a prática da elisão tributária, e, por conseguinte, despertou o natural interesse do Estado em arrecadar e inibir tais práticas. Se de um lado, há a necessidade dos empresários estruturarem seus negócios a fim de obterem economia de tributos, por outro, o Estado visa coibir excessos e desvirtuamentos dos expedientes adotados, almejando satisfazer suas pretensões arrecadatórias. O embate acabou por descambar para o campo da interpretação jurídica.⁸⁰

4.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

Os indivíduos possuem o direito de organizar seus negócios lícitamente com o objetivo de pagar menos tributos, ao passo que, o Estado deve assegurar o cumprimento da lei

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 569.

⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 360.

⁸⁰ SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 171.

tributária e que todos contribuam para a manutenção dos serviços públicos de acordo com sua capacidade econômica.⁸¹

Em nosso país, afirma Cesar A. Guimarães Pereira, que há uma tendência da doutrina do Direito Tributário em reconhecer que a elisão fiscal é perfeitamente lícita e legítima, desde que a forma jurídica empregada pelo particular não se enquadre na expressamente prevista pela norma tributária. Nesse sentido, a elisão tributária se concretiza por meio da:

(...) construção ou à preparação dos fatos praticados pelo particular de forma que não se enquadrem no modelo dos fatos praticados pelo particular de forma que não se enquadrem no modelo da norma jurídica tributária, embora permitindo obter resultados econômicos similares aos do fato efetivamente previsto na norma tributária.⁸²

Com base na Constituição e no Código Tributário Nacional, entende Hugo de Brito Machado, que a elisão tributária assenta-se nas garantias da livre-iniciativa econômica, do princípio da legalidade geral, princípio da legalidade tributária, princípio da tipicidade fechada e a vedação da tributação por analogia. A Carta Magna, ao estatuir um plano econômico de ordem impositiva, optou pela liberdade econômica, sendo que qualquer regra colidente com essa imposição será desprovida de validade, por força da supremacia constitucional.⁸³

Dessa forma, os particulares são livres para escolherem como devem exercer suas atividades econômicas, organizando-as de modo a implicar redução de tributos. Trata-se de direito legítimo do contribuinte, desde que o fato realizado não concretize a hipótese de incidência tributária, e não transcenda o campo da licitude. Além disso, afirma Machado que o emprego da analogia não pode resultar em exigência do tributo, por expressa determinação legal do Código Tributário Nacional.⁸⁴

Sacha Calmon Navarro, em mesmo sentido, leciona que no momento de planejar a execução de uma operação que tenha o potencial de se encaixar no antecedente normativo, o contribuinte possui a faculdade de escolher o caminho menos oneroso, minorando ou suprimindo o tributo, desde que por meios lícitos. Observada a lei tributária, não está o

⁸¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 03.

⁸² PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 13.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 29.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 31-33.

contribuinte obrigado a adotar o caminho mais gravoso no que diz respeito ao pagamento de exações fiscais. Pelo contrário, do ponto de vista ético, pode este, corroborado no princípio da livre iniciativa que rege nossa ordem econômica, em que almeja-se a minimização de custos e maximização dos resultados, buscar caminhos que acarretem redução da carga tributária.⁸⁵

Defende a liberdade negocial do particular, assegurando que a busca pela economia lícita de tributos é plenamente legítima.

É dizer que a conduta adotada para economia exclusiva de tributos é tão negocial quanto qualquer outra, e se insere no âmbito de liberdade econômica e no direito de se diferenciar de concorrentes na busca de maior eficiência. Em verdade, é dever do empresário gerir seus negócios de forma diligente, com zelo e eficiência, o que implica tomar todas as medidas não vedadas pela lei para maximizar os lucros, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.⁸⁶

A liberdade negocial e a autonomia da vontade, portanto, possuem estreita relação com a elisão tributária. O princípio da legalidade, por sua vez, impõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão por força de lei, de modo que, no âmbito do Direito Tributário, ninguém estará obrigado a adotar caminho fiscal mais oneroso, se não houver lei expressa nesse sentido. É o que leciona Alfredo Augusto Becker com maestria:

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

No Estado de Direito as Constituições têm consagrado a regra de que “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar o caminho tributariamente mais oneroso é absolutamente necessário que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha.⁸⁷

Paulo de Barros Carvalho ensina que, em virtude do princípio da tipicidade fechada, para que ocorra a subsunção, deve o fato corresponder exatamente à qualificação prevista na hipótese de incidência do tributo. A autonomia da vontade impõe que o particular pode chegar ao resultado econômico que pretende a partir das estruturas negociais que julgar melhores. Se o ato ou negócio realizado não enquadrar-se integralmente na tipologia do tributo, não haverá

⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário* (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 636, 642.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 648.

⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 122.

relação jurídica tributária. Sendo assim, não cabe qualquer tipo de valorização por parte do aplicador da lei no que tange a escolha dos negócios praticados, mesmo que se proceda a essa escolha com intuito de evitar-se a incidência da norma tributária, sendo a prática elisiva direito do contribuinte.⁸⁸

Tecidas essas considerações a respeito dos fundamentos que corroboram a prática de elisão tributária em nosso ordenamento, passamos a tratar de sua definição e os critérios que a diferenciam da evasão.

4.2 DEFINIÇÃO DE ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA: DIVERGÊNCIAS DE TERMINOLOGIA E CONTEÚDO

A doutrina e a jurisprudência não são assentes com relação à definição de elisão e evasão tributária. Isso se dá tanto no que diz respeito à terminologia, quanto ao próprio conteúdo.

Inicialmente, há uma dificuldade semântica no que se refere aos termos utilizados. Diversas expressões são empregadas como sinônimas de elisão e evasão tributária sem o rigor científico adequado. Alguns dos termos utilizados como sinônimos de elisão: economia de imposto, economia fiscal, planejamento tributário, elusão, evasão fiscal, evasão legal, evasão legítima, evasão lícita, evasão propriamente dita, negócio fiscalmente menos oneroso e etc. A evasão, por seu turno, é também confundida por: evasão ilegítima, sonegação, fraude propriamente dita, fraude fiscal, fraude ilícita, dentre outras.⁸⁹

Terminologicamente, Carlos Vaz manifesta sua preferência por “evasão tributária” ao invés de “evasão fiscal”, justificando que o adjetivo “fiscal” refere-se à administração fiscal, ou a Direito Fiscal, que na perspectiva de alguns autores, compreende a um campo jurídico mais restrito, correspondendo ao conjunto de normas que regulam os poderes e as funções da Administração Fazendária.⁹⁰

Explica Hugo de Brito Machado que as expressões são geralmente empregadas na literatura jurídica com significados diferentes, o que torna dificultoso o estudo do tema. A respeito dessa falta de uniformização terminológica, explica que o termo “elisão”, de acordo

⁸⁸ BARROS, Paulo de Barros. **Planejamento tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 589-590.

⁸⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 19-20.; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 43-44.

⁹⁰ VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 10.

com alguns autores, é utilizado para designar a forma lícita de fuga ou redução do tributo, e segundo outros, a forma ilícita de fuga ao ônus tributário. A expressão evasão fiscal, por sua vez, que a rigor significa fuga ao tributo, a depender do autor, é usada tanto para designar a forma lícita como a ilícita de redução ou supressão do tributo, havendo controvérsias terminológicas.⁹¹

O jurista, ao contrário da doutrina majoritária, defende a adoção do termo elisão para designar a conduta ilícita, e evasão, para a conduta lícita. Explica que, “elisão”, significa o ato de eliminar ou suprimir, ao passo que, “evasão”, é o ato de evadir, de fugir. Posto isso, defende sua preferência terminológica de forma precisa:

(...) talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim quem evita pode estar agindo licitamente.⁹²

Contudo, adverte que a apesar da importância de uma uniformização terminológica, o mais relevante é trazer critérios que possam diferenciar a elisão da evasão tributária.

Um dos primeiros juristas brasileiros a sistematizar os conceitos de elisão e evasão fiscal foi Antonio Roberto Sampaio Dória. Para este, a palavra “evasão” carrega o sentido de uma fuga ardilosa, dissimulada, ilícita. Todavia, entende o autor que, não deve o termo ser conjugado com as expressões “lícita” ou “ilícita”, por incorrer em clara contradição. Nesse caso, sugere para “evasão lícita”, e expressão “elisão”. O binômio elisão e evasão, segundo o autor, corresponderia às expressões do direito norte-americano *tax avoidance* e *tax evasion*. Reconhece, contudo, que as expressões na língua inglesa são mais ricas e expressivas que na língua portuguesa.⁹³

O jurista conceitua a evasão fiscal lato sensu como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.⁹⁴ Classifica, assim, a evasão, em omissiva, comissiva e comissivo-omissiva.

A evasão omissiva subdivide-se em evasão omissiva imprópria e evasão por inação.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 24.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do art. 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 108.

⁹³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 45-46.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 21.

A evasão omissiva imprópria consiste na abstenção do particular em realizar a conduta descrita no fato jurídico tributário, ou nas hipóteses de transferência econômica do ônus fiscal, como ocorre no fenômeno da repercussão tributária nos impostos indiretos. Não é relevante para o Direito Tributário, sendo de maior interesse ao campo da Política Fiscal.⁹⁵

A evasão omissiva por inação ocorre após a ocorrência do fato jurídico tributário, e pode ser intencional ou não. A evasão omissiva por inação não intencional ocorre nos casos de ignorância do contribuinte acerca do dever de pagamento do tributo, que não raro, deve-se à obscuridade, contradições e complexidade da lei tributária. A intencional, por sua vez, ocorre com a evasão consciente e voluntária do sujeito passivo, que ciente da obrigação tributária, não recolhe ou atrasa o pagamento, ou ainda, abstém-se de fornecer à Administração Tributária elementos para que este realize o lançamento. É o típico caso de sonegação⁹⁶.

A evasão comissiva subdivide-se em evasão ilícita ou evasão lícita (elisão fiscal).

A evasão ilícita (fraude em sentido genérico) consiste em uma “ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios lícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”.⁹⁷ Nesta, o resultado econômico pretendido concretiza-se, mas o contribuinte utiliza artifício doloso para produzir as consequências tributárias que deseja.⁹⁸

A evasão lícita ou elisão, ou, ainda, economia fiscal, concretiza-se “na conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador”.⁹⁹ Explica ainda o jurista que na evasão legítima:

(...) o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente corretada, busca, por instrumentos sempre lícitos, outro forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.¹⁰⁰

Entende que há várias espécies de elisão: elisão induzida pela lei, em que o legislador conscientemente induz à prática de certos negócios que são tributados de forma benéfica ou que não constituam hipótese de incidência de tributo; elisão resultante da lei, em que o

⁹⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 35.

⁹⁶ Ibidem, p. 36.

⁹⁷ Ibidem, p. 37.

⁹⁸ Ibidem, p. 39.

⁹⁹ Ibidem, p. 38.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 39.

legislador deixa malha e fissuras por onde escapam a tributação, engenhosamente aproveitadas pelos contribuintes¹⁰¹.

Hermes Marcelo Huck utiliza a expressão evasão tributária para definir comportamento ilegal ou fraudulento, que almeja fugir ao pagamento da obrigação tributária, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário; e elisão, para designar atos e omissões que destinam-se a “evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos”. Contudo, explica o autor, que essa última passa a ser ilícita, quando utilizada por meios não defesos, mas anormais, atípicos, insólitos, com abuso do direito.¹⁰²

Alfredo Augusto Becker, a respeito das figuras em comento, utiliza o binômio “evasão” e “fraude”. Entende que a evasão (elisão) consiste na busca do resultado econômico com menor ônus fiscal, a partir da não realização do fato jurídico tributário, sem a violação de regras jurídicas ou de sua eficácia, ou com o enquadramento em uma regra jurídica tributária mais favorável que acarrete uma redução do montante a ser pago a título de tributo. Já na fraude fiscal, há violação de regras jurídicas ou o desprezo pela sua eficácia jurídica tributária, decorrentes da incidência da norma tributária em sua hipótese de incidência.¹⁰³

César Guimarães Pereira apresenta uma classificação diversa, dividindo a evasão lato sensu em elisão tributária eficaz, elisão tributária ineficaz ou evasão tributária, possuindo cada uma, regimes jurídicos diversos. Segundo o autor, a proposta classificatória é útil, na medida em que reconhece a existência de regimes jurídicos distintos dentro da elisão tributária, dividindo-a em duas categorias. O conceito intermediário de elisão ineficaz, que corresponde à prática elisiva a partir de atos simulatórios, corresponde à fronteira entre a elisão tributária eficaz e a evasão tributária.¹⁰⁴

Acerca da elisão tributária eficaz ou ineficaz assim define o autor:

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, 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 (a) correspondente ao ato ou negócio dissimulado, (b) informado

¹⁰¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 49, 53.

¹⁰² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 44-45.

¹⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo, 1998. p. 123, 125.

¹⁰⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24-25.

pelo ato ou negócio simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio direto¹⁰⁵.

Diante da definição apresentada, e elisão concretiza-se por meio da utilização de negócios jurídicos indiretos ou através da simulação fiscal, em que ambos não se enquadram na hipótese de incidência tributária, a fim de obter uma vantagem tributária. Nesse sentido, a elisão tributária eficaz se dá por meio de atos ou negócios jurídicos não simulados, que possuem qualificação jurídica que está fora do âmbito de incidência da norma jurídica tributária ou em área de omissão legislativa, não sendo impugnável pela Administração Tributária. A elisão tributária ineficaz, por sua vez, é realizada através de atos ou negócios jurídicos simulados¹⁰⁶.

É importante fazer a ressalva, que, para o autor, a prática de ato simulatório não incorre necessariamente em ilicitude. Em regra, a simulação é inválida, mas não ilícita. Para que seja considerada ilícita deverá o ato simulatório, por meio da intenção do particular de prejudicar terceiros ou violar a lei, ofender regras contratuais e legais. Na seara do direito tributário, é necessário que haja, ainda, norma expressa prevendo a ilicitude da simulação, como dispõe o art. 73 da Lei nº 4502/1964¹⁰⁷ para os tributos federais. Na ausência de regra legal, não há punição para elisão tributária ineficaz. Por isso que o jurista enquadra a simulação como espécie de elisão, e não de evasão¹⁰⁸.

Para Heleno Taveira Tôrres o termo “elisão” deve, por rigor linguístico, ser deixado de lado, pois a expressão não é adequada para designar a conduta lícita do contribuinte que visa obter economia de tributos, causando confusões de linguagem. Nesse sentido, defende a utilização do termo “elusão”. De acordo com o jurista, “elusão”, vem do latim *elisione*, que significa ato ou efeito de elidir, eliminar ou suprimir. Já “eludir”, que vem do latim *eludere*, significa evitar com destreza, esquivar com habilidade ou astúcia. Nessa linha, “elusivo”, compreende àquele que tende a esquivar-se, escapular, com argúcia. Dito isto, define elusão tributária “como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva

¹⁰⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 213-214.

¹⁰⁷ Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. Brasil. Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30. nov. 1964. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 06 out.2016.

¹⁰⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães, *op.cit.*, p. 228.

imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei”.¹⁰⁹

Na elusão, o particular assume o risco pelo resultado, a partir do momento que utiliza meios atípicos para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, ou para subsumir em norma tributária menos onerosa. Não se cogita de uma economia legítima de tributos, mas também não se enquadra em hipótese de simulação. Trata-se de conduta artil, escapatória, que visa prejudicar a incidência da legislação tributária.¹¹⁰

Não obstante as divergências terminológicas e conceituais, a doutrina nacional acabou por distinguir essas duas categorias fundamentais (elisão e evasão), na linha proposta por Antonio Roberto Sampaio Dória. Consolidou-se no Brasil o termo elisão para designar a economia lícita de tributos.¹¹¹ No trabalho iremos adotar essa proposta.

4.3 CRITÉRIOS DIFERENCIADORES DA ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA

No âmbito prático, a fronteira do lícito e do ilícito é de difícil demarcação. A doutrina buscou traçar critérios que pudessem diferenciar as figuras em análise. A evolução da literatura jurídica apontou ao menos dois critérios distintivos, quais sejam: licitude dos meios empregados e o momento em que foram realizados os atos, se antes ou depois da ocorrência do fato jurídico tributário.

Como visto, evasão implica sempre um comportamento ilícito, no qual o contribuinte busca fugir ao pagamento do tributo devido, ao passo que, na elisão, o particular, no exercício da liberdade negocial e sem violar a lei, pratica atos e negócios que evitam a concretização da hipótese de incidência tributária.

Segundo Antonio Roberto Sampaio Dória, a elisão e a evasão possuem como elementos comuns, a intenção, a finalidade e o resultado, qual seja, evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo. O que difere um fenômeno do outro é a natureza dos meios empregados e o momento de sua utilização.

Quanto à natureza dos meios, na evasão atuam os meios ilícitos, enquanto que na elisão, atuam os meios lícitos. No que concerne ao momento da utilização dos meios, operam-se estes na evasão após a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, depois que o tributo já é

¹⁰⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 5 vol. São Paulo: Dialética, 2001. p. 113.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 114.

¹¹¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24.

devido; na elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a de forma jurídica alternativa não descrita na hipótese normativa.¹¹²

Cesar Guimarães Pereira, em profundo estudo sobre a elisão tributária, ensina que esta consiste numa conduta do particular que visa construir um fato por meio de uma forma jurídica lícita (enquadrável em hipótese normativa ou em área de omissão legislativa), que seja tributariamente mais favorável, e possua manifestação de capacidade econômica equivalente à hipótese normativa descrita na norma jurídica tributária. Identifica quatro critérios de reconhecimento da elisão tributária: a proposta de qualificação jurídica; a licitude da forma jurídica adotada; a manifestação de equivalente capacidade econômica ao fato descrito na hipótese normativa; a produção de vantagem tributária.¹¹³

Na elisão há uma proposta de qualificação jurídica, para subsumir-se à hipótese normativa, ou para fugir desta, ao passo que na evasão, há o descumprimento do dever tributário, a partir do inadimplemento ou pela adoção de meios ilícitos, como a ocultação de fatos ou documentos. O segundo critério, tradicionalmente reconhecido é a adoção de instrumentos lícitos.¹¹⁴

Quanto ao terceiro critério, esclarece o autor que não há elisão tributária na mera abstenção de realização do fato descrito na hipótese de incidência tributária, apesar de no âmbito da incidência não haver diferença entre os dois. Contudo, a elisão pressupõe a construção de um fato que permita a qualificação jurídica pretendida pelo particular. Sendo assim, o fato construído pelo particular, como proposta de qualificação jurídica em hipótese normativa ou em área de omissão legislativa, tem de revelar efeitos econômicos equivalentes ao fato jurídico tributário, para que seja considerada elisão tributária.¹¹⁵

Por último, deve a construção do fato, como proposta de qualificação jurídica em hipótese normativa ou em área de omissão do legislador, reveladora de capacidade econômica equivalente ao fato descrito na hipótese de incidência tributária, resultar em uma vantagem tributária. Se enquadrada em área de omissão legislativa, a vantagem é que não há obrigação tributária. Contudo, poderá também se subsumir o fato construído em normas não-autônomas, em que a vantagem tributária decorrerá de isenção ou imunidade, ou ainda, em hipótese

¹¹² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 58.

¹¹³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 203.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 193-194.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 197-199.

normativa que acarrete uma redução objetiva da expressão econômica do dever de pagamento do tributo.¹¹⁶

Sacha Calmon Navarro, mesclando as bases teóricas lançadas por Antonio Roberto Sampaio Dória e Alberto Xavier, entende que há três características da elisão que a diferenciam da evasão, a saber: é praticada antes da ocorrência do fato jurídico tributário; concretiza-se por formas lícitas; a partir de uma manifestação verdadeira, em que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. A respeito desse terceiro critério, esclarece que na elisão não pode haver simulação, sendo esta uma figura ilícita. Deve haver, portanto, correspondência entre a vontade interna do indivíduo e a vontade externada em uma forma jurídica.¹¹⁷

No entanto, vale o alerta de Hermes Marcelo Huck: “a despeito de uma distinção cartesiana na aparência, são tênues os limites entre ambos os comportamentos. A linha divisória entre a elisão e a evasão é traçada sobre uma zona cinzenta, cujos contornos são difíceis de precisar”.¹¹⁸

Aponta o internacionalista que a evasão ilícita “é aquela decorrente de uma ação consciente e voluntária do agente, - que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido”.¹¹⁹ A evasão lícita (elisão fiscal) é a “conduta preventiva do contribuinte, visando por meio de processos lícitos – ao menos em sua aparência formal – afastar, reduzir, ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo”.¹²⁰

Na evasão ilícita, esclarece o autor, que o particular lança mão de artifício doloso, eivado de malícia para fugir a tributação. Na elisão, o indivíduo, para atingir determinado resultado econômico, dentro do leque de possibilidades que dispõe, exterioriza forma jurídica não proibida ou fora do âmbito de incidência da hipótese normativa, acarretando a redução ou eliminação do impacto fiscal.¹²¹

Quanto ao critério cronológico exposto pela doutrina, vale tecer algumas considerações. Como afirmado, se os atos destinados a evitar, reduzir, ou postergar o pagamento do tributo, forem praticados antes, pode-se estar diante de uma elisão lícita. Se

¹¹⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.p. 199.

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 643-644.

¹¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 4-5.

¹¹⁹ Ibidem, p. 18.

¹²⁰ Ibidem, p. 18.

¹²¹ Ibidem, p. 18-19.

forem realizados após o surgimento da obrigação tributária, estará constatada a evasão fiscal. Contudo, alerta Hermes Marcelo Huck, que o critério cronológico, em que pese sua utilidade na diferenciação dos fenômenos em comento, não é plenamente suficiente ou seguro. Para ilustrar sua opinião dá o seguinte exemplo:

(...) o contribuinte que deixa de emitir uma nota fiscal ou que altera o valor da operação tributável, praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial ou industrial, comete a evasão tributária, violando dispositivo de lei, sem embargo de ter praticado a fraude anteriormente à ocorrência do fato gerador ou imponible.¹²²

Se é possível que ocorra evasão antes do surgimento da relação jurídica obrigacional tributária, admite César A. Guimarães Pereira que é perfeitamente possível haver elisão após o fato jurídico tributário. Nesse caso, a elisão não buscará impedir sua ocorrência, mas sim, a supressão ou diminuição do valor econômico do tributo a ser pago. Exemplifica com os casos em que o sujeito passivo obtém créditos fiscais presumidos ou o parcelamento do tributo devido.¹²³

Não obstante o critério cronológico fornecer indícios que nos informam se estamos diante de elisão fiscal ou evasão, deve este ser cotejado com os outros critérios. As lições apresentadas mostram que o critério, por si só, não é seguro para diferenciar a elisão e evasão, motivo pelo qual deve ser utilizado com ressalvas.

4.4 DISTINÇÃO DE ELISÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Outra distinção essencial ao presente trabalho é a de elisão fiscal e planejamento tributário. Apesar de possuírem conceitos parecidos, estes não se confundem.

Hugo de Brito Machado assevera que a expressão planejamento tributário consiste na realização de um “plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito”.¹²⁴

Para Eduardo Sabbag, o termo planejamento tributário é dotado de uma grande abrangência, devendo ser confrontado com outras figuras como elisão fiscal, elusão fiscal e

¹²² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 29.

¹²³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 195.

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 26.

evasão fiscal. O planejamento requer a análise de medidas alternativas, a escolha de regimes jurídicos que acarretem uma redução do ônus tributário, além de outros expedientes. Nesse sentido, conceitua planejamento tributário como “o conjunto de técnicas lícitas que visam a diminuir a carga tributária na estruturação organizacional dos negócios empreendidos pelo contribuinte”.¹²⁵

As empresas, segundo o referido jurista, devem realizar sua estruturação organizacional a partir de duas diretrizes: o controle de finanças e a tomada de posições estratégicas.

O dever de pagamento do tributo é inafastável, dada a compulsoriedade da norma tributária. Por isso a necessidade de planejamento, para que no âmbito de incidência da norma tributária e dentro dos limites legais, impeça que “o plano fático, dotado de facticidade, conforme-se, por nexo de causalidade, ao plano abstrato, dotado de hipoteticidade”.

A tomada de posições estratégicas, dentro da extensa legislação tributária, diz respeito à orientação contábil e jurídica da gestão empresarial para escolha de decisões que importem em minoração da carga tributária. Como por exemplo, a escolha de local para instalação de uma unidade produtiva em razão de existência de incentivos fiscais ou de uma tributação menos onerosa. Requer, portanto, que o planejamento tributário concilie o perfil da atividade econômica desenvolvida pela empresa, com o regime jurídico fiscal aplicável, bem como toda sua estrutura e logística.

Adverte Heleno Taveira Tôres, que com “a expressão “planejamento tributário” deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma lícita economia de tributos, independente de qualquer consequência dos atos projetados”.¹²⁶

O planejamento tributário exterioriza-se por meio de orientações, recomendações e exortações à conduta humana na constituição dos atos e negócios jurídicos, tendo por base um plano que visa otimizar os custos resultantes das obrigações tributárias. Segundo o jurista, não interessa ao direito tributário, visto que trata-se de ato preparatório, e, portanto, ato pré-jurídico, que se verifica antes da ocorrência do fato jurídico tributário. Entretanto, funciona como um instrumento dogmático lato sensu, pois suas proposições influenciam a tomada de posições na adoção de atos e negócios jurídicos. Possui, assim, caráter instrumental, na

¹²⁵ SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

¹²⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação**. IV: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 103.

medida em que atua como um mecanismo que orienta as decisões a serem tomadas e previne conflitos com a Administração Tributária.¹²⁷

Por essa razão, afirma que a autoridade fazendária não pode realizar qualquer controle do planejamento tributário até a efetiva concretização dos atos e negócios jurídicos orientados. Só a partir daí, é que a Administração Tributária poderá tomar as medidas cabíveis em caso de ilicitude.¹²⁸

Em que pese as dessemelhanças das noções expostas, observa-se que o conceito de planejamento tributário é abrangente, e envolve o emprego preventivo de diversos expedientes para o fim de obter economia tributária. Errôneo, portanto, é tratar planejamento tributário como sinônimo de elisão fiscal.

4.5 EVASÃO TRIBUTÁRIA

A partir das lições da doutrina, a exemplo de Antonio Roberto Sampaio Dória, a evasão tributária concretiza-se por meio da simulação, fraude e o dolo.¹²⁹

Nesse sentido, aduz o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional,¹³⁰ que a Administração Tributária está autorizada, em caso de fraude, simulação ou dolo, desconsiderar o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte e realizar o lançamento devido. Desse modo, para fins de diferenciação da elisão tributária das hipóteses evasivas, iremos expor os principais aspectos da simulação e fraude.

4.5.1 SIMULAÇÃO

De acordo com Misabel Derzi, a simulação, “em regra, pressupõe uma declaração bilateral de vontade, conluio entre as partes e visa a iludir e lesar terceiros ou a violar disposições de lei”.¹³¹ Ocorrem dois negócios: “um real, encoberto, *dissimulado*, destinado a

¹²⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 104-106.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 104.

¹²⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 40

¹³⁰ Art. 149, VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09/09/2016.

¹³¹ DERZI, Misabel Abreu. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 214.

valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros”.¹³² Adverte, ainda, que embora a lei civil não faça distinção, a doutrina tradicional estabelece a diferença entre simulação absoluta e simulação relativa:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso do contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fiscais. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado.¹³³

Dessa forma, podemos dizer que na simulação absoluta existe apenas o negócio jurídico condizente com a vontade declarada, e na simulação relativa, há o negócio simulado, que diz respeito à vontade enganosa que foi externada, e o dissimulado, que corresponde ao verdadeiro negócio efetivado, que está encoberto.

Paulo de Barros Carvalho, discorrendo a respeito da figura, explica que simular consiste em disfarçar uma realidade jurídica, de modo a encobrir uma que é efetivamente realizada. É uma declaração enganosa de vontade, que visa a produção de efeitos diversos da declaração real da vontade. Ademais, é necessário dolo, ou seja, que haja a intenção de prejudicar terceiros ou violar disposição de lei.¹³⁴

Na seara tributária, para que haja simulação é preciso o conluio entre as partes, a divergência entre a forma do negócio praticado e forma do negócio declarado (ou há apenas o negócio jurídico ilusório, como ocorre na simulação absoluta), e, por fim, a intenção de prejudicar o Estado. Nas palavras do autor:

(...) os atos tendentes a ocultar a ocorrência do fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois, não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar o tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado, para que aparente algo diverso do negócio praticado pelas partes.¹³⁵

O art. 167 do Código Civil estabelece as hipóteses de simulação, e prescreve que esta é causa de nulidade. De acordo com referido dispositivo, é “nulo o negócio jurídico simulado,

¹³² DERZI, Misabel Abreu. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 215.

¹³³ Ibidem, p. 214.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 591-592.

¹³⁵ Ibidem, p. 592.

mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.¹³⁶ Uma vez ocorrida a simulação fiscal, com o intuito de prejudicar a Administração Fazendária, esta estará apta a desconsiderar o negócio simulado, e fazer incidir a norma tributária ao negócio ocultado.

Antonio Roberto Sampaio Dória diferencia a elisão da simulação. Quanto à natureza dos meios, na elisão atuam sempre os meios lícitos, sendo que na simulação, oculta-se, conforme a habilidade do particular, a ilicitude. Quanto à ocorrência do fato jurídico tributário, na elisão ocorre a utilização de uma forma jurídica alternativa de modo a evitar o antecedente normativo, enquanto que na simulação, o fato jurídico tributário ocorre efetivamente, mas vem mascarado em sua exteriorização formal, de modo a não corresponder com a hipótese de incidência do tributo. Quanto à eficácia dos meios, na elisão há correspondência entre forma e conteúdo, ainda que o resultado econômico nem sempre venha a se manifestar na estrutura selecionada, ao passo que na simulação, há uma incompatibilidade entre forma e conteúdo, não havendo correspondência entre o negócio real e o negócio aparente. Por fim, quanto aos resultados, na elisão são produzidos os efeitos jurídicos do negócio jurídico, sendo que na simulação, os efeitos são diversos daquele que foram ostensivamente indicados.¹³⁷

4.5.2 FRAUDE

Em relação à fraude, inicialmente, é imprescindível fazer uma distinção no que tange à polissemia do termo. Marco Aurélio Greco, de forma esclarecedora, afirma que “fraude” engloba duas figuras distintas. O primeiro sentido corresponde à conduta dolosa e ardilosa do contribuinte que viola uma disposição contida em uma norma jurídica. É a “fraude em sentido penal”, ou melhor, “a fraude fiscal”. O segundo diz respeito à “fraude civil”, também denominada de “fraude à lei”, em que o contribuinte enquadra a sua conduta de modo a contornar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura” que protege a conduta realizada.¹³⁸

São figuras que não se confundem. A fraude, enquanto hipótese evasiva consiste na primeira acepção do termo. É a fraude contra a Administração Tributária. A conduta do

¹³⁶ Brasil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 06 nov. 2016.

¹³⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 65.

¹³⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 249-250.

contribuinte viola diretamente a norma tributária que assegura o direito ao crédito tributário à Administração Fazendária, ocultando ou impedindo o surgimento da relação jurídica tributária.¹³⁹

Como resume Greco, na fraude à lei, “há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração de sua imperatividade”. Há quem entenda que tal figura consiste em espécie do gênero abuso de direito.¹⁴⁰

Na fraude à lei há uma norma imperativa de tributação indesejada pelo contribuinte, e uma norma ou uma ausência de previsão expressa, que este utiliza para contornar a primeira. O contribuinte vale-se de uma previsão legal que o respalda e o protege. Este manipula a norma para chegar a um resultado que o ordenamento não quer. Não viola, portanto, a norma de forma direta, mas sim, de forma indireta, como prefere alguns, ao espírito da lei. Em outras palavras, o particular busca “driblar” a norma de tributação. De acordo com o jurista, na fraude à lei não haveria conduta ilícita, mas hipótese de nulidade, conforme dispõe o art. 166, VI, do Código Civil/2002.¹⁴¹

A respeito da fraude fiscal, que é a que nos interessa enquanto modalidade de evasão fiscal, dispõe o art. 72 da Lei 4.502/1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.¹⁴²

Portanto, na fraude, há um comportamento doloso, seja ele comissivo ou omissivo, que viola diretamente a norma tributária, com a finalidade de provocar dano à Administração Tributária por meio da ocultação do fato jurídico tributário que foi realizado, ou, uma vez devido o tributo, resulte em seu pagamento a menor.

Explica Hugo de Brito Machado que a fraude fiscal está diretamente relacionada ao elemento factual. Não ao fato em seu significado jurídico atribuído pelo Direito, mas ao fato, como realidade do mundo fenomênico. A fraude fiscal consistiria em uma inverdade ou alteração do fato como elemento do mundo fenomênico com o escopo de suprimir ou reduzir

¹³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 256.

¹⁴⁰ Ibidem, p. 256.

¹⁴¹ Ibidem, 251-253. Art. 166, VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Brasil. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 06.11.2016.

¹⁴² Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

o tributo.¹⁴³ Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo cita alguns exemplos em que há fraude: “omissão de receitas, adulteração de documentos, indicação de valores a recolher divergentes dos valores escriturados, manutenção de duplicadas a pagar quando já foram quitadas (passivo fictício), saldo credor de caixa, etc”.¹⁴⁴

Há ainda, em nosso ordenamento, a figura da sonegação e do conluio, dispostas, respectivamente, nos arts. 71 e 73 da Lei 4052/1964.¹⁴⁵ Adverte Paulo de Barros Carvalho que a figura da sonegação também está diretamente relacionada com a ocultação da realidade, sendo que ocorre o fato jurídico tributário, mas impede-se a Fazenda Pública de tomar conhecimento da obrigação tributária a partir de atos simulados que mascaram o negócio realizado, ou atos fraudulentos que modificam ou excluem os caracteres do fato. O conluio, por seu turno, também resta caracterizado pelas práticas da simulação ou fraude, mas exigindo-se para sua configuração, o ajuste doloso de duas ou mais pessoas.¹⁴⁶

Por fim, cabe ressaltar que os atos fraudulentos e simulatórios podem incorrer em tipos penais tributários, a exemplo do crime de sonegação fiscal, tipificado na Lei 8137/1990.

4.6 NEGÓCIOS JURÍDICOS INDIRETOS

Segundo Antonio Roberto Sampaio Dória, a elisão legítima concretiza-se por intermédio de negócios jurídicos indiretos, que consiste em um “esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos do que lhe são peculiares. É estrutura típica, com escopo atípico”.¹⁴⁷

O autor diferencia o negócio jurídico indireto em três modalidades: no de exclusão, a estrutura do negócio jurídico típico é pressuposto legal da incidência, ao passo que o negócio jurídico indireto configura hipótese de não incidência, isenção ou imunidade; no de redução, o contribuinte visa minorar o ônus tributário suportado com adoção de negócio jurídico indireto

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 25.

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 367.

¹⁴⁵ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Lei nº 4.502, 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov, 1964. Disponível: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 595.

¹⁴⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 87.

que subsume à norma tributária menos gravosa; no de retardamento, o negócio jurídico indireto ocasiona em postergação do pagamento.¹⁴⁸

Em mesmo sentido, Hermes Marcelo Huck define que o negócio jurídico indireto “é aquele em que as partes recorrem a um negócio determinado para alcançar, conscientemente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas”.¹⁴⁹ Segundo o autor, o particular pratica ato ou conjunto de atos, correspondentes à sua vontade real, com resultado econômico desprezível, objetivando apenas a obtenção de vantagem tributária. Ou seja, o que justificaria a utilização do negócio jurídico indireto seria apenas a finalidade tributária, caso contrário, recorreria a negócio jurídico mais adequado para os objetivos que visava originalmente.¹⁵⁰

Há, portanto, dois aspectos essenciais, um objetivo e outro subjetivo, na utilização de negócio jurídico indireto com finalidade elisiva: a dicotomia da estrutura típica e os fins diversos que o particular busca atingir; e a deliberada intenção do particular de lançar mão de formas anormais com o fim de reduzir, eliminar ou postergar o pagamento do tributo.¹⁵¹

Por outro lado, negócio jurídico indireto e simulação não se confundem. Nesse sentido, vale a transcrição da diferenciação exposta pelo autor em comentário:

Na simulação, declara-se o que na realidade não se deseja, com o objetivo de simular, concertado entre as partes que integram o negócio simulado. Há um descompasso entre a vontade real das partes e o objetivo exteriorizado. No negócio indireto, entretanto, as partes querem efetivamente submeter-se à disciplina jurídica dele e não de outro negócio. Querem os efeitos típicos do negócio adotado, pois são tais efeitos que lhes permitem atingir o objetivo indireto visado. É o objetivo típico, legalmente consagrado, do negócio adotado que serve às partes para alcançar um fim ulterior visado.¹⁵²

Por fim, explica César Guimarães Pereira que a norma tributária pode ser composta por conceitos estruturais, que designam certa forma ou estrutura jurídica, ou conceitos funcionais, que determinam um resultado econômico. Para o autor, essa seria a chave do problema da elisão tributária. Em caso de a hipótese de incidência ser descrita com conceitos funcionais, o fato jurídico tributário poderá ser concretizado tanto por meio de negócios jurídicos diretos ou indiretos. Não se tratando de negócio jurídico simulado, todos os negócios jurídicos (direto e indireto) estariam abrangidos no antecedente normativo, sendo irrelevante

¹⁴⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 89.

¹⁴⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 127.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 126.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 131.

¹⁵² *Ibidem*, p. 130.

essa distinção. Só haverá tratamento diverso, em caso de hipótese de incidência que utilize conceitos estruturais. Nesse caso, o negócio jurídico indireto realizado que permita resultado econômico equivalente ao descrito na hipótese de incidência tributária, não se subsume a esta última. Em síntese, a verificação da subsunção não tem em mente o objetivo ulterior do negócio indireto, mas a sua forma jurídica, nas hipóteses normativas construídas em conceitos estruturais, ou seu resultado concreto, em hipóteses normativas calcadas em conceitos funcionais.¹⁵³

¹⁵³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 210.

5. ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES

Em que pese a doutrina pátria reconhecer um direito à economia de tributos fundado no princípio da legalidade, da segurança jurídica, tipicidade fechada, autonomia negocial, livre-iniciativa, como visto no capítulo anterior, os particulares, ainda que utilizando meios lícitos, talvez não sejam complementes livres para moldar, construir ou preparar suas condutas objetivando esse fim.¹⁵⁴

Adverte Hermes Marcelo Huck, que o espaço de liberdade do particular não é ilimitado, da mesma forma que o direito em comento não é absoluto, devendo sofrer limitações. Não obstante a aparência de legalidade da prática de elisão tributária, entende o referido jurista que a prática causa um empobrecimento do Estado. Por outro lado, acarreta um enriquecimento sem causa do contribuinte, que lançando mão de estratégias às vezes nada convencionais, deixa de ser tributado, em situação em que deveria ter sido, violando os princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária e solidariedade.¹⁵⁵

Nessa esteira, na experiência internacional, surgiram teorias que vieram impor restrições e limites ao fenômeno da elisão tributária, a exemplo da interpretação econômica da norma tributária, a teoria do abuso das formas, o teste do propósito negocial, e a teoria do abuso do direito, que encontraram eco na doutrina nacional. A respeito, explica Ricardo Lobo Torres:

Do ponto de vista metodológico, a ciência do direito tributário ultrapassou, a contar dos anos 70 do século XX, as visões radicais da *jurisprudência dos conceitos*, e da *jurisprudência dos interesses*, com a defesa da autonomia do direito tributário e da chamada interpretação econômica. Passa a prevalecer a *jurisprudência dos valores*, com o primado dos princípios, o equilíbrio entre os Poderes do Estado e a harmonização entre Direito e Economia. A consequência natural na teoria da elisão fiscal foi a superação das teses extremadas, no sentido da sua ilicitude generalizada ou da licitude permanente, exurgindo a ideia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, *desde que não haja abuso de direito*.¹⁵⁶

Dessa forma, iremos expor cada teoria, e verificar sua compatibilidade em nosso ordenamento, a partir das construções da doutrina especializada.

5.1 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

¹⁵⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.p. 13.

¹⁵⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 23, 25.

¹⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Norma Geral Antielisão**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 622.

A teoria da interpretação econômica da norma tributária surgiu no direito alemão no final do século XIX, sendo sistematizada por Enno Becker com o Código Tributário alemão de 1919, em reação ao formalismo conceitual do pensamento jurídico que imperava na época. Tem por escopo coibir a utilização de formas jurídicas insólitas pelo particular, e permitir a desconsideração da forma jurídica adotada, com base em sua realidade econômica. Os conceitos do direito privado, usados para delimitar os fatos econômicos descritos na hipótese de incidência dos tributos, segundo a teoria, não podem ser compreendidos de forma rígida e formal, devendo ser levado em consideração sua finalidade e natureza econômica.¹⁵⁷

A teoria em análise é defendida por vários doutrinadores em nosso país, como por exemplo, Amílcar Araújo Falcão, Rubens Gomes de Sousa, Hermes Marcelo Huck, entre outros.

Para Amílcar Araújo Falcão, a teoria da interpretação econômica poderia ser utilizada nos casos em que houvesse abuso de formas com escopo de redução ou eliminação da carga tributária, em que restaria configurada a hipótese de evasão fiscal. O legislador sempre esteve preocupado com a expressividade econômica e o conteúdo, dos fatos jurídicos tributários selecionados. Seria a consideração econômica da norma tributária manejada, em último caso, para resguardar o resultado econômico almejado na manipulação das formas jurídicas pelo particular, de modo a coibir a evasão tributária.¹⁵⁸

Huck assevera que contra a disfunção causada pelo emprego de formas jurídicas, inadequadas, anormais ou insólitas, que configuram abuso do direito, a vacina mais eficiente é a adoção da consideração econômica da norma jurídica tributária. Ela exige que o particular comprove a existência de um conteúdo ou resultado econômico do negócio por ele praticado, sob pena, de não havendo finalidade econômica, ser desconsiderada a forma jurídica adotada.¹⁵⁹

Ricardo Lobo Torres sintetiza as principais teses da teoria da interpretação econômica, quais sejam: “autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da

¹⁵⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.p 71-73.

¹⁵⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: 1976, p. 68 e ss., apud HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p 81-83.

¹⁵⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *op.cit.*, p. 5.

vontade”.¹⁶⁰ Afirma que tal teoria se esgotou por conta de sua posição radical, abrindo espaço para a interpretação fundada em princípios e valores, que busca harmonizar direito e economia no combate ao abuso do direito na elisão fiscal.¹⁶¹

Para a teoria da interpretação econômica o que importa é a revelação de riqueza e não a forma jurídica utilizada pelo particular no ato ou negócio jurídico realizado, como leciona Antonio Roberto Sampaio Dória:

(...) tendo a norma tributária por verdadeiro alvo uma certa exteriorização de riqueza e não a forma jurídica a revesti-la, as consequências tributárias da mesma realidade econômica são sempre constantes, ainda que se manifeste com diferentes roupagens jurídico-formais. Em síntese, as situações econômicas idênticas correspondem tributos idênticos. A forma, a natureza jurídica dos atos é totalmente secundária e quiçá irrelevante na caracterização fiscal de um dado fenômeno econômico.¹⁶²

Entretanto, o jurista mostra-se contra a utilização de teorias econômicas e funcionais do Direito Tributário. Entende que é inadmissível sua utilização em países em que não há autorização para que a jurisprudência proceda no sentido de abandonar o texto legal, com o intuito de aplicar diretrizes econômicas ou funcionais, acabando por inovar no Direito. Ademais, “se o legislador prefere para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmutar em seu autor, inverter tal prioridade?”.¹⁶³

Alfredo Augusto Becker mostra-se também radicalmente contra a adoção de uma interpretação econômica no direito tributário. Precisa é a crítica do jurista gaúcho, que merece transcrição:

(...) a doutrina da interpretação do direito tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedindo o direito tributário de evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o há de jurídico dentro do direito tributário.¹⁶⁴

Em mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que a realização de um negócio jurídico com resultado econômico parecido ao negócio descrito no antecedente, não autoriza a Administração Tributária realizar a desconsideração da opção negocial do

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 236.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O Planejamento Tributário e a Lei complementar 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 244.

¹⁶² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 90.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 95-96.

¹⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 117.

particular, e, por conseguinte, efetivar o lançamento. É o que determina o princípio da tipicidade fechada, que garantido a segurança jurídica das relações jurídicas tributárias, impede a juridicização de fatos que não estão descritos na hipótese de incidência tributária. Não pode o desprezo pela forma jurídica em favor dos efeitos econômicos do negócio, suplantar a tipicidade fechada e a legalidade tributária¹⁶⁵. Nas palavras do jurista:

Em face da taxatividade da tipologia tributária, à autoridade administrativa não resta espaço para valoração econômica acerca dos negócios praticados. O tipo estrutural exige, para que se efetue a subsunção, que a parcela da realidade que se pretende tributar corresponde à exata qualificação jurídica prevista na hipótese normativa. Se, em virtude dos princípios da autonomia da vontade e da livre-iniciativa, o fato for reputado pelo direito privado como diverso daquele descrito no antecedente da regra-matriz, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária. Inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular para, usando critérios meramente econômicos, sujeita-los à tributação, como se diversa fosse a forma negocial por ele praticada.¹⁶⁶

A partir das lições expostas, nos posicionamos contra o emprego da teoria da interpretação econômica, por sua incompatibilidade com nosso Sistema Constitucional Tributário.

5.2 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

O teste do propósito negocial ou *bussiness purpose test*, surgiu no direito norte-americano, como explica José Eduardo Soares de Melo:

(...) trata-se de instituto consagrado na jurisprudência norte-americana (1935) examinado caso que versava sobre a reestruturação societária com a criação de nova empresa, visando a obter uma vantagem fiscal. A Corte entendera que a nova empresa não tinha qualquer *bussines or corporate task*, tendo sido criada apenas para cumprir um objetivo limitado do contribuinte, destinando-se a ser abandonada assim que este fim fosse atingido. Deste modo, o reconhecimento de uma sociedade dependeria, para fins fiscais, do que se passou a chamar *bussiness purpose test*, isto é, a empresa criada deveria ter algum propósito negocial, não podendo ser utilizada meramente como instrumento de evasão de divisas.¹⁶⁷

De acordo com a teoria do propósito negocial, as atividades empresariais ou profissionais são executadas por meio de formas jurídicas que estão dispostas pelo legislador,

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 589.

¹⁶⁶ Ibidem, p. 590.

¹⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 376.

devendo estas, manter-se adequada a realização dessas atividades. Nesse sentido, a forma jurídica é válida, legítima e eficaz se estiver em perfeita correspondência com as operações realizadas pelo particular. Deve haver conformidade entre a intenção da particular e o ato ou negócio jurídico praticado.¹⁶⁸

Destarte, a teoria do propósito negocial impõe que o empresário tome suas decisões sem qualquer influência da tributação, motivados por outras razões, que não sejam tributárias. O propósito negocial está conectado aos objetivos visados pela empresa, assim como os atos e negócios devem estar atrelados à suas finalidades. Sendo assim, com base nessa teoria, a Administração Tributária estaria autorizada a desconsiderar atos e negócios dos particulares quando verificar que a sua realização está fundamentada apenas no objetivo de redução do ônus fiscal, não havendo, portanto, propósito negocial.¹⁶⁹

Contudo, Hugo de Brito Machado aponta que a atividade empresarial visa o lucro, e nessa perspectiva, o tributo é encarado como um custo, sendo natural que o propósito negocial da empresa coincida com a redução da carga tributária. Portanto, pode a escolha de determinada forma jurídica ser condicionada à obtenção exclusiva de uma vantagem tributária. Em caso de o fato não concretizar a hipótese de incidência tributária e não transcender o campo da licitude, a prática constitui um direito legítimo do contribuinte. Descabe a exigência do propósito negocial, ou de um propósito extratributário.¹⁷⁰

Para José Eduardo Soares de Melo, a falta de propósito negocial, assim como abuso das formas não podem constituir elemento a justificar a desconsideração de atos e negócios jurídicos, visto que não há previsão legal que autorize a Administração Tributária a proceder dessa forma.¹⁷¹

Sacha Calmon Navarro combate ferrenhamente a utilização do teste do propósito negocial, que, na prática, vem sendo adotado pela Administração Fazendária na desconsideração de atos e negócios jurídicos dos particulares, encaixando a ausência de finalidade extratributária como dissimulação. Inicialmente, a aplicação da teoria do propósito negocial é indevida, ante a ausência de previsão legal. A Administração tributária, no âmbito do processo administrativo, vincula-se à mera análise de adequação à lei.¹⁷²

¹⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 377-378.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 36.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 30.

¹⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. *op.cit.* p. 390.

¹⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 647-648.

Um segundo ponto levantado pelo autor é que na Constituição, não há qualquer indicação de supremacia da solidariedade, capacidade contributiva, sobre a legalidade e segurança jurídica. Em que pese serem princípios fundamentais da nossa ordem constitucional, não constituem fundamentos a justificar a incidência do tributo.¹⁷³

Nossa Constituição é ímpar, e de caráter fortemente analítico, não sendo possível valer-se de interpretação que deixe de lado os pilares da legalidade e segurança jurídica. As teorias do *bussines purpose test*, *step transaction doctrine* e *substance over form*, violam a Constituição Federal, sendo equivocado basear-se em precedentes de países que não tiveram o mesmo cuidado do legislador brasileiro no sentido de regular com detalhes, a nível constitucional, as garantias, os direitos e limites que regulam nosso sistema tributário.¹⁷⁴

Da mesma forma, não há nenhuma norma expressa que obrigue o particular e percorrer o caminho mais oneroso do ponto de vista fiscal, e nem norma jurídica que obrigue a necessidade de finalidade extratributária para que o particular pratique a elisão tributária. O tributo é uma razão negocial e econômica, sendo um custo como qualquer outro¹⁷⁵. É a esse pensamento que nos filiamos.

5.3 ABUSO DAS FORMAS

A teoria do abuso das formas surgiu, assim como a teoria da interpretação econômica, em 1919, com a promulgação do Código Tributário Nacional alemão. Leciona Alfredo Augusto Becker, que tal teoria vedava a utilização ou criação de estrutura jurídica lícita, porém não usual, a fim de evitar o tributo que surgiria caso utilizasse a estrutura jurídica usual descrita na hipótese normativa.¹⁷⁶

Conforme Antonio Roberto Sampaio Dória, a teoria em análise diz respeito ao “abuso ou adaptação das formas do direito privado, visando nelas encaixar uma realidade de fato que delas transborda segundo os padrões usuais da realização do negócio jurídico”.¹⁷⁷

Em mesmo sentido, Hugo de Brito Machado afirma que a expressão “abuso de forma”, indica a utilização de uma determinada forma jurídica para a realização de atos e

¹⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 654.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 649.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 654-655.

¹⁷⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 129.

¹⁷⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 107.

negócios jurídicos, de forma indevida, com o objetivo de evitar a incidência do tributo.¹⁷⁸ Por seu turno, José Eduardo Soares de Melo alerta que abuso de forma difere do abuso do direito, consistindo em violação de aspectos externos dos negócios jurídicos, que acabam por interferir no conteúdo destes negócios¹⁷⁹.

O abuso das formas consiste nos atos praticados com emprego de métodos anormais. Diante da dificuldade do que possa ser considerado anormal ou atípico, em razão da não taxatividade dos negócios jurídicos no direito privado, acaba, a teoria em questão, por resvalar para as searas do abuso do direito, da fraude à lei, e simulação.¹⁸⁰

Não outro é o entendimento de Marco Aurélio Greco:

(...) a anormalidade da forma ou desemboca numa das três outras figuras (abuso do direito, fraude à lei e simulação) e, portanto, recusa-se tutela ao abuso de forma porque está sendo instrumento de fraude ou de simulação, ou a mera anormalidade pode ser demonstrar depois de certo tempo como solução brilhante. Assim, o que contaminaria o negócio jurídico e, por decorrência, o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.¹⁸¹

Verifica o jurista que não há que se falar em abuso de formas quando se está diante de uma forma jurídica lícita e permitida pelo direito. É contraditório admitir que usar uma forma lícita, pode ser considerado ilícito. Os particulares possuem liberdade contratual e de iniciativa, assim como não existe um *numerus clausus* dos negócios jurídicos. Admitir a existência de abuso de forma como uma categoria autônoma, segundo autor, é aceitar que toda forma tem um conteúdo intrínseco. Em igual sentido, é comprometer a liberdade negocial dos particulares.¹⁸²

Segundo Sacha Calmon Navarro, qualquer tentativa de importação da teoria do abuso das formas, nos moldes do direito alemão, é inócua. Nosso ordenamento já impõe limites à presença de vícios que são capazes de macular negócios jurídicos, tanto no plano da

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 23.

¹⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 363.

¹⁸⁰ SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 180.

¹⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285.

¹⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 56-57.

existência, quanto no plano de validade. De acordo com o Código Civil, o abuso das formas configura violação ao plano de validade dos negócios jurídicos, sendo seu efeito a nulidade.¹⁸³

5.4 ABUSO DO DIREITO

Como vimos, há autores que entendem que a elisão tributária trata-se de um direito legítimo do contribuinte, outros por sua vez, afirmam ser uma figura que transita no campo das lacunas, ou que decorre da liberdade de iniciativa ou contratual dos particulares. Todavia, seria esse direito absoluto? Qual seria o limite para essa prática?

É nesse sentido que autores defendem a aplicação da teoria do abuso do direito no âmbito do Direito Tributário. Dentre as teorias expostas que visam coibir a prática de elisão tributária, o abuso de direito é a que tem mais credibilidade na doutrina.

Um dos principais defensores no cenário nacional é Marco Aurélio Greco. Afirma o jurista que na experiência jurídica moderna, por força da solidariedade social e do convívio em sociedade, nenhum direito pode ser tido como absoluto. Destarte, o abuso do direito veio inibir a prática de atos, que embora estejam dentro do campo da licitude, o seu resultado acarreta uma distorção do ato ou negócio jurídico realizado, uma vez que é conferido a este finalidade diversa da que o ordenamento atribui.¹⁸⁴

Para fundamentar seu entendimento, afirma que o Brasil, por ser um Estado Democrático de Direito, deve compatibilizar os conceitos de Estado de Direito e Estado Social. Os conceitos de liberdade, segurança e propriedade, próprios do Estado de Direito, são utilizados pela doutrina tradicional para defender a inutilização do abuso de direito na seara do Direito Tributário. Segundo o autor, é imprescindível a compatibilização dos valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os do Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade). Não são princípios que se excluem, mas que precisam ser harmonizados para evitar-se o exercício abusivo do direito pelos contribuintes.¹⁸⁵

A teoria do abuso do direito não centra na licitude do ato, mas na sua eficácia perante terceiros. O foco deixa de estar na existência do ato para voltar-se ao elemento finalístico, verificando se houve distorção no exercício do direito. Por ser o ato incompatível com o perfil

¹⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 655.

¹⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 128.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 125.

objetivo atribuído pelo ordenamento bem como a função a este desempenhada, é que o ato será tido como contrário ao Direito, mas não haverá ilicitude no campo da validade. Exige ainda, para sua configuração, que haja um motivo econômico ou empresarial para verificar-se se houve distorção do ato realizado. Além da inadequação funcional, deve haver a intenção de prejudicar terceiros.¹⁸⁶

O exercício abusivo do direito extrapola o destino social do direito, fugindo dos princípios da confiança, moralidade e boa fé, e cria uma desproporcionalidade entre o perfil do direito exercido e seu titular. A consequência disso, segundo o autor, é a recusa da tutela como reação à violação do ordenamento considerado em sua integralidade.¹⁸⁷ A tipificação do abuso consiste numa neutralização das consequências do ato abusivo. Na seara do Direito Tributário, a teoria busca inibir a eficácia dos atos e negócios abusivos que objetivam obter vantagens fiscais.¹⁸⁸

Esclarece o jurista, no entanto, que não é defensor da interpretação econômica do Direito Tributário, assumindo que esta é inaplicável aos tipos tributários, devendo a norma ser interpretada juridicamente e não ser considerada conforme seu conteúdo econômico. Ademais, explica que o abuso de direito é aplicável independente da existência de determinação legal específica no campo tributário, visto que já há sua regulação no âmbito do direito privado. Contudo, deverá a autoridade fazendária provar de forma inequívoca a conduta abusiva do contribuinte quando realizar a desqualificação e fazer incidir a tributação.¹⁸⁹

O abuso do direito está expressamente previsto no Código Civil/2002 e dispõe em seu art. 187: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.¹⁹⁰ Conforme a sistemática do Código Civil, o abuso de direito torna o ato ou negócio jurídico ilícito.

Em que pese as profundas reflexões desenvolvidas por Marco Aurélio de Greco, também defendidas por outros autores como Ricardo Lobo Torres e Hermes Marcelo Huck, a doutrina majoritária rechaça a aplicação da teoria do abuso do direito no Direito Tributário. César Guimarães Pereira entende que aplicação da teoria do abuso de direito para o fim de

¹⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.76-78.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 79-80.

¹⁸⁸ Ibidem, p. 130

¹⁸⁹ Ibidem, p. 131.

¹⁹⁰ Brasil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 06.11.2016.

desconsiderar os negócios jurídicos realizados pelos particulares esbarra em dois óbices: o princípio da legalidade e a própria natureza da aplicação da lei tributária. O reconhecimento do abuso de direito, de acordo com o jurista, exige uma intervenção subjetiva do aplicador da lei, que busca critérios não jurídicos para medir a abusividade do exercício do direito.¹⁹¹

Em mesmo sentido, aduz Sacha Calmon Navarro Coêlho, que o abuso do direito é apenas possível no direito privado, em que impera a liberdade das partes, sendo inconcebível sua aplicação na seara do Direito Tributário que é regido pelo princípio da legalidade.¹⁹²

Ivo César Barreto, ancorado na doutrina que repudia aplicação do abuso de direito, veicula críticas em três questões essenciais: o alto grau de subjetivismo da aplicação da teoria do abuso de direito nas normas tributárias, sendo incompatível com o princípio da segurança jurídica; a relação entre contribuinte (administrado) e Estado (administrador) que é regido juridicamente por liberdades e competências que devem ser plenamente observadas; e a legítima possibilidade do particular adotar negócios jurídicos com fins exclusivamente fiscais, preservando a licitude do ato bem como de seus efeitos.¹⁹³

Alerta Alfredo Augusto Becker, inicialmente, a partir das ideias de Planiol, que é ilógico admitir ao mesmo tempo um direito subjetivo contrário ao direito objetivo no qual este se funda. Não pode haver, de forma concomitante, abuso onde há o direito, pois o abuso começa onde o direito termina.¹⁹⁴

Várias teorias, segundo o autor, tentaram implantar o abuso de direito na seara do Direito Tributário, com base em fundamentos diversos: em razão do prejuízo causado; o critério da falta; em função da finalidade dos direitos e no motivo ilegítimo; e as que se assentam no critério moral.¹⁹⁵

Diante de tais critérios, afirma que apenas o critério moral é hábil para justificar o abuso do direito, e o diferenciar como categoria específica e autônoma que não se confunde com a ilegalidade. Abuso só pode ser concebido como uso imoral do direito. Contudo, para o autor, a implantação do abuso de direito implica utilização de critérios morais e não jurídicos pelo intérprete, bem como autorizaria este a criar o direito no caso concreto, que acabaria por legitimar a utilização da analogia para fins de tributação. Mesmo que se admitisse a

¹⁹¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 16.

¹⁹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 128.

¹⁹³ BARRETO, Ivo César. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 314.

¹⁹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 126-127.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 128.

possibilidade de aplicação do abuso de direito, a prática evasiva (leia-se elisiva) não poderia consistir em uso amoral do direito. Muito pelo contrário. É aspiração natural ligada a atividade econômica e empresarial buscar, no âmbito de liberdade e autonomia negocial, a redução de tributos.¹⁹⁶

Em forte crítica afirma que “a teoria do abuso do direito é concebível apenas no plano moral; a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito”.¹⁹⁷

Diante das ideias aqui expostas, ficamos com a que entende pela inaplicabilidade da teoria do abuso de direito, por força dos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da autonomia negocial e na liberdade contratual dos particulares. Valores caros ao nosso sistema jurídico.

5.5 NORMAS ANTIELISIVAS

A prática da elisão tributária tem acarretado perda de arrecadação para os Estados. Em resposta, as legislações nacionais têm instituído normas com a finalidade de coibir as estratégias empreendidas pelos particulares para suprimir, reduzir ou eliminar tributos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que há dois métodos de edição de normas antielisivas:

- (a) O método da colmatação legislativa, comum nos Países cuja Constituição ou legislação proíbem a analogia. São as *special rules* do Direito Inglês. Caso por caso, o legislador vai fechando as brechas. É o caso, ainda, do art. 109 do CTN, que permite ao legislador estender ao negócio ou ato extratípico o regime tributário do regime típico alcançado.
- (b) O método da desqualificação administrativa, a partir de uma permissão genérica (norma geral antielisiva ou *general rules*). Neste método o uso da analogia e a prevalência do Estado-Administração são imprescindíveis. A partir de teses como a do teste de finalidade negocial (*business purpose test*), a do *disregard* (desconsideração da pessoa jurídica), a da fraude à lei ou de abuso de direito, confere-se aos fiscais o poder, independentemente de ser lícita a forma determinativa adotada, desqualificar e requalificar o negócio extratípico, aplicar-lhe a tributação do negócio típico que ele, subjetivamente, entende ser devido. Entre nós, *os princípios da legalidade, tipicidade e proibição da analogia impedem a norma geral antielisiva*.¹⁹⁸

¹⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 134-136.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 128.

¹⁹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 648.

Em nosso ordenamento, há várias normas antielisivas setoriais que visam impedir a prática de elisão em casos específicos. A discussão maior reside na possibilidade de instituição de uma norma geral antielisão.

Para o jurista referido, é incompatível com o nosso Direito Tributário a edição de um método de desqualificação administrativa dos negócios jurídicos que considerem inoponíveis à Administração Tributária as estratégias lícitas realizadas pelos particulares com fins exclusivamente fiscais, vez que tal prática é perfeitamente legítima.¹⁹⁹

Segundo César Guimarães Pereira, a priori é possível, vez que não há óbices que impeçam a instituição de uma norma que venha regular a forma como dever ser interpretada outras normas. Todavia, atenta o autor que não pode a instituição de uma normal geral antielisiva se assentar em conceitos indeterminados, pois isso representaria um perigo à segurança jurídica do contribuinte, e um “cheque em branco” para a Administração, não sendo compatível com o nosso Direito Tributário.²⁰⁰

Há autores nacionais que defendem a instituição de uma norma geral antielisão, a exemplo de Marco Aurélio Greco. Para este, a norma geral antielisiva deve ter os seguintes aspectos:

- (1) restrita ao campo do imposto sobre a renda (não aplicável a todos os tributos);
- (2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; (3) que atribuisse competência a um órgão colegiado e não a uma “autoridade administrativa” (expressão que abrange um órgão unipessoal); (4) que disciplinasse um procedimento no âmbito do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; (5) que alcançasse apenas as práticas que não tivesse razões extratributárias que as justificassem; (6) que tais práticas configurassem abuso de direito; e (7) que, na sua aplicação concreta, o modelo comportasse exigência do tributo, sem aplicação de penalidades.²⁰¹

O debate ganhou força com a instituição da “normal geral antielisão” em nosso país, que será analisada a seguir.

5.5.1 A “NORMA GERAL ANTELISÃO” INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001

¹⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 645.

²⁰⁰ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 34-35.

²⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Constitucionalidade de Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183.

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou ao art. 116, o parágrafo único, que contém o seguinte:

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.²⁰²

A instituição do referido dispositivo, ao que consta da exposição de motivos da lei em análise, pretendeu instituir uma “norma geral antielisão” em nosso ordenamento, reacendendo o debate acerca da elisão tributária e seus limites. A doutrina dividiu-se principalmente em três aspectos, a saber: a respeito da constitucionalidade da referida norma; acerca de sua aplicabilidade; e se de fato trata-se de uma norma antielisão, ou seria o caso de cogitar-se de uma norma antievasão, ou, ainda, antissimulação.

Para Marco Aurélio Greco, a norma referida prestigia a legalidade e a tipicidade, não amplia os limites de aplicação da analogia, e não institui a interpretação econômica da norma tributária. O dispositivo não autoriza a exigência do tributo sem lei, ou alheio aos tipos previstos, mas, visa afastar a máscara do negócio jurídico dissimulado, para que incida a norma ao fato jurídico que efetivamente ocorreu.²⁰³ Nas palavras do autor:

O Código está autorizando o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura, de uma máscara que encobre outra realidade. Mas, isto é só possível se o fato gerador estiver adequadamente previsto na lei e tenha efetivamente ocorrido no plano fático. O dispositivo não autoriza conjecturas nem suposições de algo que “poderia” ter ocorrido, ou que o Fisco “supõe” pudesse ter sido a melhor alternativa.²⁰⁴

Todavia, entende que o termo “dissimulação” comporta sentido amplo, não dizendo respeito apenas à simulação relativa. Muitos mais que isso. O dispositivo alcança o abuso de direito, a fraude à lei, e o negócio jurídico indireto. Ocorre a dissimulação quando umas dessas três figuras são utilizadas com a finalidade de mascarar o negócio jurídico realizado e a ocorrência do fato jurídico tributário, estando a Administração Fazendária autorizada a realizar a desconsideração.²⁰⁵

²⁰² Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09/09/2016.

²⁰³ GRECO, Marcos Aurélio. **Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 187-188.

²⁰⁴ GRECO, Marcos Aurélio. **Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.p. 189.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 194.

Para o autor, ainda que não houvesse uma norma geral antielisiva, é inerente ao ordenamento, a possibilidade de existirem mecanismos aptos a coibir condutas que visam frustrar a incidência da norma, bem como sua eficácia. Nesse sentido, não há necessidade de previsão legal para ser aplicado no campo do Direito Tributário o abuso de direito e a fraude à lei. Mesmo que se exigisse a previsão em lei, ela já está atendida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN.²⁰⁶

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, afirma que a norma geral antielisão instituída tem inspiração francesa, funda-se no princípio da transparência, e visa contemplar o princípio da legalidade com o princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, não se aplica apenas aos casos de simulação. O termo empregado, qual seja, “dissimular”, possui sentido abrangente, devendo a elisão ser combatida a partir de outras figuras construídas, como a fraude à lei, o abuso das formas e o propósito negocial.²⁰⁷

Em que pese os ensinamentos desses nobres tributaristas, a doutrina majoritária afirma que a norma em análise consiste em uma norma geral antievasão ou antissimulação. Vejamos.

Segundo Misabel Derzi, não se trata de uma norma geral antielisão, bem como não traz critérios novos de interpretação, e nem institui a interpretação econômica do Direito Tributário. O parágrafo único do art. 116 do CTN cogita apenas da simulação fraudulenta, praticada com finalidade de prejudicar a Administração Tributária.²⁰⁸

A respeito da Lei Complementar 104/2001, Paulo de Barros Carvalho aponta que ela é inócua, uma vez que não trouxe qualquer alteração no ordenamento jurídico brasileiro. Apenas ratificou o contido no art. 149, VII, do CTN, que já autorizava a desconsideração pelo Administração Fazendária dos negócios jurídicos dissimulados.²⁰⁹

Hugo de Brito Machado entende que a norma geral antielisão pretende retirar do contribuinte a liberdade de escolher a forma dos atos e negócios jurídicos voltados à redução ou fuga do ônus tributário. A depender da interpretação que se dê à norma geral antielisão,

²⁰⁶ GRECO, Marcos Aurélio. **Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 198.

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 244.

²⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016p. 593.

esta terá de ser considerada inconstitucional, por violar o princípio da legalidade, ou inútil, porque mesmo antes da existência dela a Administração já tem desconsiderado atos e negócios com base na teoria do abuso do direito.²¹⁰

Indubitável a necessidade de que lei regulamente o procedimento de desconsideração de atos e negócios jurídicos pela Administração Fazendária. Não havendo a lei, a cláusula é inaplicável. Alerta Hugo de Brito Machado que, na ausência de lei que regulamente o procedimento em questão, passou a elisão a ser tratada pela Administração Tributária como infração à lei tributária, pura e simplesmente. Especialmente no âmbito federal, qualquer situação de fato em que a Administração Fazendária considere elisão, é lavrado auto de infração e iniciado procedimento administrativo de lançamento. Situação essa inadmissível.²¹¹

Segundo José Eduardo Soares de Melo, terminologicamente é equivocada a ideia de uma norma geral que vise combater a elisão, já que “elisão” consiste no procedimento lícito tendente a evitar, minorar ou postergar o pagamento do tributo. Mais correta seria denominação da norma em apreço como norma antievasão. Não há necessidade que justifique a edição da norma geral antielisiva, uma vez que para decretar a nulidade dos atos simulatórios e fraudulentos com vistas à economia fiscal, basta a aplicação das regras do Código Civil. Para o autor, a norma antielisão consiste em aberração jurídica e antinomia, além de ser inconstitucional, por prejudicar as atividades lícitas dos particulares que buscam reduzir e eliminar o pagamento de tributos, sendo incompatível com o nosso ordenamento. Ademais, trata-se de norma de eficácia contida, necessitando de regulação.²¹²

Por fim, ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho, que a norma geral antielisão, no que pretende instituir a aplicação da interpretação econômica, é materialmente inconstitucional, pois não se pode atribuir à Administração Tributária a possibilidade de aplicação de analogia para fins de tributação. O fato jurídico tributário deve estar exhaustivamente previsto em lei, como reza o princípio da legalidade e da tipicidade. Só através de legislação, criando normas antielisivas setoriais, é que pode a Administração Fazendária evitar a elisão.²¹³

Ficamos com o entendimento da doutrina majoritária, qual seja, de que a pretensa norma geral antielisão, é, de fato, uma norma geral antissimulação, que nada acrescentou de

²¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 41-42.

²¹¹ *Ibidem*, p. 46.

²¹² MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 386-388.

²¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 304.

novo em nosso ordenamento. Quanto à sua aplicabilidade, fica esta condicionada a sua regulamentação por meio de lei ordinária.

6. CONCLUSÃO

O grande debate acerca da elisão tributária está precisamente no estabelecimento dos limites à sua prática. Como se verificou ao longo do trabalho, a doutrina é assente no que tange a um direito à economia lícita de tributos, com fundamento na livre-iniciativa, liberdade contratual, autonomia negocial, no princípio da legalidade, princípio da tipicidade, e na segurança jurídica. Indubitável que o particular é livre para ordenar seus negócios de modo a implicar menor pagamento de tributos. Não está o mesmo obrigado a escolher o caminho mais oneroso, visto que não há norma em nosso ordenamento que disponha nesse sentido.

Viu-se que, tanto a elisão, quanto a evasão (em sentido estrito) tem por finalidade e resultado a redução da carga tributária suportada. Diversas são as concepções doutrinárias acerca da definição de elisão e evasão tributária, que possuem dessemelhanças tanto no que se refere à terminologia quanto ao conteúdo. Todavia, a evolução da doutrina consolidou o entendimento de que a elisão concretiza-se por meios lícitos, ao passo que a evasão tributária realiza-se por meios ilícitos e fraudulentos. Em que pese grande parte da doutrina utilizar o critério temporal, qual seja, do momento da realização dos atos e negócios pelo particular, se antes ou depois da ocorrência do fato jurídico tributário, para diferenciar tais figuras, esta deve ser vista com ressalvas. O critério por si só, não é seguro para distinguir os fenômenos em comento, devendo ser cotejado com o critério dos meios empregados, se lícitos ou ilícitos.

É assente na doutrina que a evasão ocorre por meio da simulação, fraude e dolo. Quando ocorrer quaisquer dessas figuras, estar-se-á diante da evasão tributária. Apesar dessa tentativa de diferenciação, no âmbito prático, nem sempre é fácil a distinção da elisão e da evasão. Há uma zona cinzenta, em que o limiar do lícito e o ilícito é tênue. E é justamente nessa fronteira, entendem alguns autores, que os particulares, embora utilizando meios aparentemente e formalmente lícitos (negócio jurídicos indiretos), acabam por amesquinhar princípios consagrados em nossa ordem constitucional tributária, como o princípio da isonomia, princípio da capacidade contributiva e da solidariedade social.

Nesse passo, na experiência internacional, surgiram teorias que vieram criar limitações à elisão, a exemplo da teoria da interpretação econômica, abuso das formas, teoria do propósito negocial, abuso do direito, que na nossa doutrina pátria, encontrou respaldo de alguns juristas. Buscou-se demonstrar as incongruências na aplicação de tais teorias em nosso ordenamento. Nossa Constituição, no que se refere ao Sistema Constitucional Tributário é ímpar, dada o seu caráter fortemente analítico. Visa proteger os contribuintes dos interesses arrecadatários do Estado, promovendo a segurança jurídica na relação contribuinte e Estado.

Qualquer tentativa de importação de conceitos e teorias deve levar em consideração nossas experiências, valores, e peculiaridades.

Demonstrou-se que a interpretação econômica do Direito Tributário, ou consideração econômica da norma tributária, é incompatível com nossa realidade jurídica. Representa o abandono da certeza e previsibilidade do Direito, trazendo insegurança jurídica nas relações jurídicas tributárias. A desconsideração de atos e negócios jurídicos, com base nos efeitos econômicos propalados, esbarra nos princípios da legalidade e da tipicidade. Não pode a Administração Fazendária fazer incidir a norma tributária, por ter havido manifestação de capacidade de contributiva equivalente ao tipificado no antecedente. Se não realizada integralmente a hipótese de incidência tributária, não pode o Estado, a pretexto de efetivar os princípios da isonomia, capacidade contributiva, e da solidariedade, desconsiderar o negócio jurídico realizado, e requalificar os atos e negócios para incidir a norma tributária.

Por outro lado, é plenamente legítimo que o contribuinte persiga caminhos negociais que acarretem minoração da carga tributária suportada. Os particulares são livres para adotar os negócios que julgarem convenientes. Impor restrições é limitar a autonomia negocial e a liberdade contratual do contribuinte. Ademais, o tributo é um custo, e buscar sua redução é maximizar a eficiência da atividade econômica realizada. Dessa forma, exigir motivo negocial, ou extratributário, é completamente descabido. A busca da redução do tributo é motivo mais que legítimo para realização de determinados atos e negócios jurídicos, que se coaduna com a livre-iniciativa, liberdade negocial, princípio da legalidade e tipicidade fechada.

Em razão da não taxatividade dos negócios jurídicos no direito privado, a teoria do abuso das formas mostra-se inconsistente, pois há grande dificuldade com relação ao que possa ser considerado anormal ou atípico. A teoria em comento, para definir o que é anormal, valer-se-ia de um critério estatístico. Do ponto de vista lógico, é contraditório admitir-se que o uso de uma forma lícita e permitida, poderá ser, concomitantemente, considerado ilícito. A figura acaba por desembocar em outras, quais sejam, o abuso de direito e a simulação.

A teoria do abuso do direito exige uma intervenção subjetiva do aplicador da norma tributária, que busca critérios não jurídicos para aferir o grau de abusividade no exercício do direito pelo particular. A implantação de referida teoria implica utilização de critérios morais, que acabaria por legitimar a utilização de analogia para fins de tributação, que é vedado expressamente em nosso ordenamento. Constituem verdadeiras barreiras à aplicação da referida teoria no campo do Direito Tributário, o princípio da legalidade e a própria natureza da aplicação da lei tributária.

É certo que a prática elisiva tem acarretado perda da arrecadação para os Estados. O legislador busca coibir tal fenômeno, a partir de dois tipos de normas: normas antielisivas setoriais, que podem ser de correção ou de prevenção, aplicáveis a casos específicos em que o legislador busca fechar os caminhos para estratégias elisivas do contribuinte, tornando sua conduta em hipótese de incidência tributária; e a norma geral antielisiva, que busca uma flexibilização na aplicação de normas individuais e concretas pela Administração Fazendária, além de atribuir a este a competência para desconsideração dos atos e negócios jurídicos pelos particulares com intuito de obter redução do ônus tributário, tido como ilegítimos, para posteriormente proceder sua requalificação, de modo a incidir a norma de tributação.

Como se demonstrou, a grande discussão acerca de tais normas diz respeito à possibilidade de instituição de uma norma geral antielisão em nosso ordenamento. Em tese, é possível criar norma que venha disciplinar a forma como devem ser interpretadas outras normas, contudo, não pode esta fundar-se em conceitos indeterminados. A Lei Complementar 104/2001, que pretensamente visou criar uma norma geral antielisão, reacendeu o debate da elisão tributária em nosso país. Todavia, verificou-se que, não obstante a intenção do legislador de criar uma norma geral antielisiva, trata-se, de norma geral antissimulação, que veio apenas complementar as disposições que já existiam no Código Tributário Nacional acerca da possibilidade de desconsideração pela Administração Tributária de atos e negócios simulados pelos particulares. Não se instituiu interpretação econômica, e nem outros critérios de interpretação como a teoria do propósito negocial ou abuso das formas. A referida norma necessita de lei ordinária para regular sua aplicação.

O tema da elisão, dada a sua complexidade, continua controvertido, havendo juristas, dentro do campo da hermenêutica, que defendem possibilidades diferentes. Ao nosso ver, por força do princípio da legalidade, tudo que não está proibido, está inserido no âmbito de liberdade do particular, que pode de forma legítima ordenar seus negócios na busca de um menor pagamento de tributos. A elisão tributária é problema do legislador, devendo ser as normas antielisivas setoriais, o meio adequado para se corrigir as distorções da tributação e efetivar os princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e solidariedade social, igualando, no que toca aos efeitos tributários, fatos que possuem conteúdo econômico equivalente. A certeza e a previsibilidade devem sempre imperar no âmbito do Direito Tributário. É, sem dúvidas, o primeiro passo para se chegar a uma verdadeira justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30. nov. 1964. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 06. out. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09. set. 2016.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11. jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 06. nov. 2016

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 03 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 28. set. 2016.

BARRETO, Ivo César. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 284-359.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico.**

In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 569-599.

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil.** Coimbra: Almedina, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil.** In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário* (Coord.). São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 635-656.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário.** In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário.** Rio de Janeiro: 1976,

GRECO, Marco Aurélio. **Constitucionalidade de Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 181-204.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias Fundamentais**. In: Eurico Diniz de Santi. (Org.). **TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO**. Homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 81-96.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 19-50.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do art. 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 103-116.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 360-391.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antonio Elmo Queiroz. **Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 521-552.

QUEIROZ, Mary Elbe. **O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação. Uma proposta de NGAA Para o Brasil**. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 329-528.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21-46.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 171-192.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 5 vol. São Paulo: Dialética, 2001. p. 101-153.

TORRES, Ricardo Lobo. **Norma Geral Antielisão**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 621-634.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244.

VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.