

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

GUSTAVO DIAS OLIVEIRA

**NORMA GERAL ANTI-ELISIVA NO BRASIL: ALCANCE, LIMITES E
APLICABILIDADE**

NATAL/RN
2013

GUSTAVO DIAS OLIVEIRA

**NORMA GERAL ANTI-ELISIVA NO BRASIL: ALCANCE, LIMITES E
APLICABILIDADE**

Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Profº Marco Bruno Miranda Clementino

NATAL/RN
2013

GUSTAVO DIAS OLIVEIRA

**NORMA GERAL ANTI-ELISIVA NO BRASIL: ALCANCE, LIMITES E
APLICABILIDADE**

Monografia de conclusão do Curso de
Especialização em Direito Tributário do
Centro Universitário do Rio Grande do Norte –
UNI-RN, como requisito para obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marco Bruno Miranda Clementino
Orientador

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sua presença constante e inabalável em todos os momentos de minha vida, dos mais felizes aos mais difíceis, abençoando-me e me guardando sempre.

Aos meus pais, Roberto Luiz Silva Oliveira e Leila Dias Oliveira, sempre amados, e incentivadores maiores da minha formação acadêmica, ensinando cada passo da vida com muito carinho durante toda minha vida, acreditando a todo tempo na minha formação e consequente sucesso profissional.

A Vivianne Cunha Monteiro, noiva, companheira e amiga, pela sua paciência, atenção e, sobretudo, incentivo para a realização deste trabalho.

Ao Professor e Orientador Marco Bruno Miranda Clementino pelas importantes lições e orientações, as quais foram essenciais para a realização e conclusão do trabalho.

RESUMO

O presente estudo examina conceitos e teorias na busca pela definição da elisão, elusão e evasão fiscal com enfoque nas questões relacionadas aos limites à requalificação dos atos e negócios jurídicos. O tema é complexo e suscita diversas análises, considerando a questão quanto à legitimidade da elisão fiscal, também chamada de “planejamento tributário” e a necessidade de novas discussões acerca de assuntos debatidos pela doutrina. Noutro aspecto, o trabalho objetiva analisar os problemas advindos do confronto entre a sonegação e economia de tributos, formas de surgimento da obrigação tributária à luz de institutos jurídicos como a elisão, elusão e evasão fiscal, considerando o direito do contribuinte de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza. Nesse contexto, serão expostas as restrições e limites ao planejamento tributário realizando uma explanação nas vantagens da implementação do planejamento fiscal pelo contribuinte, respeitando os limites impostos pelo ordenamento jurídico, não incorrendo em comportamento ilícito. Trata-se da demonstração do importante papel do planejamento tributário na estratégia administrativa e financeira dos contribuintes, capaz de equilibrar, ou ao menos reduzir, o elevado custo tributário do Brasil. Assim, ficará demonstrada que a liberdade de atuação na ordem econômica constitucional tem limites impostos objetivamente pela lei, esta compreendida em sentido estrito, sem, no entanto, restringir-se a atos administrativos que tenta revestir-se de prerrogativas atinentes unicamente ao Poder Legislativo.

Palavras-chave:

Elusão Fiscal, Elisão Fiscal, Evasão Fiscal, Planejamento Tributário.

ABSTRACT

This study examines concepts and theories in the search for the definition of tax avoidance, tax evasion and circumvention focusing on issues related to the limits and the reclassification of business legal acts. The subject is complex and raises several analyzes considering the question as to the legitimacy of tax avoidance, also called "tax planning" and the need for further discussions on issues discussed by the doctrine. In another aspect, the paper aims to analyze the problems arising from the clash between tax evasion and tax savings, the emergence of forms of tax liability in the light of legal institutions such as avoidance, tax evasion and circumvention, considering the taxpayer's right to adopt behaviors that make less costly, in terms of fiscal, legal business that performs. In this context, will be exhibited restrictions and limits on tax planning conducting an explanation of the advantages of the implementation of tax planning by the taxpayer, within the limits imposed by law, without incurring unlawful. It is the demonstration of the important role of tax planning strategy administrative and financial contributors, able to balance, or at least reduce, the high tax cost of Brazil. Thus it will be demonstrated that freedom of action in the economic order has constitutional limits imposed by the law objectively, understood in this narrow sense, without, however, restricted to administrative acts trying to be of prerogatives pertaining solely to the Legislature.

Keywords:

Outpouring Fiscal, tax avoidance, Tax Evasion, Tax Planning.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 TIPLICIDADE E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	4
2.1 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.....	4
2.2 A INTERPRETAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NA APLICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS E O FATO IMPONÍVEL	10
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
3.1 CONCEITOS E CONCEPÇÕES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.	13
3.2 LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTIBUTIVA.....	16
4 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO	19
4.1 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL: TERMINOLOGIA	19
4.2 ELISÃO FISCAL.....	21
4.2.1 Legítima Economia de Tributos e Planejamento Tributário.....	21
4.2.2 Espécies de Elisão Fiscal	22
4.3 EVASÃO FISCAL	23
4.3.1 Diferenciações	24
4.3.2 Espécies de Evasão Fiscal.....	26
4.4 ELUSÃO FISCAL COMO TERCEIRO TIPO (<i>TERTIUM GENUS</i>).....	28
4.4.1 Elisão Fiscal como figura autônoma.....	28
4.4.2 Distinção entre Elisão e Evasão	29
5 O CONTROLE DA ELUSÃO PELO FISCO	32
5.1 A ELUSÃO COMO ESPÉCIE DE ILÍCITO ATÍPICO.....	32
5.2 REQUALIFICAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS PELO FISCO.....	33
5.2.1 Dolo, fraude e simulação	37
6 O CONTROLE DA ELUSÃO POR MEIO DA NORMA GERAL ANTIELUSIVA.	41
6.1 REGRAS JURÍDICAS QUE COMPÕEM A NORMA GERAL ANTIELUSIVA...	41
6.1.1 Os tipos de regra antielusiva.	41
6.1.2 O controle da elusão por meio de ficções e presunções.....	43
6.2 A REGRA GERAL ANTIELUSIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	45
6.2.1 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional: aplicabilidade e alcance	45

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui, há muito tempo, uma das maiores cargas tributárias do mundo. Os contribuintes brasileiros se veem submersos em reiteradas modificações em nossa legislação fiscal, as quais ensejam, quase sempre, em aumento de carga tributária no País.

Segundo estudo concluído no dia 4 de março de 2013 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT¹, a carga tributária brasileira em 2012 chegou a 36,27% (trinta e seis vírgula vinte e sete por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, batendo recorde histórico, com crescimento de 0,25% (zero vírgula vinte e cinco ponto percentual) em relação ao ano de 2011, que foi de 36,02% (trinta e seis vírgula zero dois por cento). O estudo revela o que não é novidade: um País mergulhado em um cenário de alta tributação.

Essa alta carga tributária no País é causa do insucesso de muitas empresas, que não conseguem sobreviver ao mercado globalizado, comandado, ainda, pelo diferencial da competitividade.

Nesse cenário é compreensível e desejável que as empresas busquem alternativas de redução da carga tributária ou, o que é o mesmo, adotem medidas de planejamento tributário.

A esse propósito, o planejamento tributário tornou-se imprescindível para as empresas, entidades e organizações em geral, vez que a sua utilização proporciona políticas que geram bons resultados e maior controle dos impostos.

Em contrapartida, o Estado necessita, cada vez mais, de recursos financeiros capazes de fazer frente ao crescente aumento das despesas. Este déficit, já comum em nosso país, faz com que se busquem meios de angariar mais recursos, seja taxando atividades e produtos anteriormente não taxados, seja limitando o

¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>> Acesso em: 27 abr. 2013.

comportamento de planejamento fiscal do contribuinte. Trata-se da obrigação do cumprimento de uma de suas funções constitucionais de criar tributos e efetivar funções de arrecadação e fiscalização de receitas visando a formação do patrimônio público nacional.

Nesse contexto, surge o problema advindo do confronto entre o direito e a necessidade do contribuinte em adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza e os limites desta liberdade do contribuinte para que não ocorra a requalificação dos atos e negócios jurídicos por ele adotado.

Esse discernimento nem sempre é fácil, mesmo em tese, porque certos fenômenos estão no limiar entre a elisão fiscal e a sonegação fiscal. Tudo dependerá da análise das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.

O Estado busca incessantemente mecanismos que diminuam o raio de ação do planejamento tributário mediante o fechamento das lacunas do ordenamento jurídico.

Exemplo disso é o enunciado do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, segundo o qual as autoridades fiscais poderão 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, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Observando estas questões, o presente estudo examina conceitos e definições de elisão e elusão tributária, diferenciando-as da evasão fiscal, na busca dos limites à requalificação dos atos e negócios jurídicos.

Iniciamos com uma explanação sobre a interpretação e integração das leis tributárias no Brasil, para, em seguida, trazer a definição do que é o fato impositivo e a interpretação dos negócios jurídicos na aplicação das normas tributárias. Posteriormente, são apresentados conceitos e concepções sobre o planejamento

tributário, bem como seus limites. O estudo segue com o exame dos institutos da elisão e evasão fiscal, abrangendo as suas espécies, apresentando a elusão fiscal como *tertium genus*.

Na sequência, o Capítulo 5 e 6 tratam, respectivamente, do controle da elusão tributária pelas autoridades fiscais, demonstrando a possibilidade de requalificação pelo Fisco dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, e se segue com a exposição deste controle por meio de regras antielusivas.

Todas essas questões demandam um estudo aprofundado da matéria, vez que o tema encontra-se inserido não apenas no universo jurídico, mas também no campo social e empresarial, pois, enquanto não seja concretizada uma reforma tributária que priorize uma justiça fiscal e social, o contribuinte deve buscar meios, dentro dos limites legais, de redução da carga tributária incidente sobre seus atos e negócios jurídicos.

Cumpre ressaltar, ainda, que o presente estudo não pretende esgotar o tema, mas estimular a reflexão sobre a busca do contribuinte em estruturar os seus negócios de forma de que a estes possam ser dadas uma qualificação eficiente em termos fiscais e a requalificação destes negócios jurídicos pelas autoridades fiscais na busca da identificação da capacidade contributiva.

2 TIPICIDADE E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

2.1 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

A forma de interpretação da legislação tributária está contida nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional. O Código Tributário Nacional faz uma diferenciação, bem nítida, entre interpretação e integração.

Fala-se em *interpretação* quando existe um dispositivo normativo específico aplicável a uma situação concreta e o aplicador da lei procura definir o sentido e a abrangência da norma. Assim, interpretar a lei é compreendê-la, em grau de suficiência, diante da plethora de significações possíveis que pressupõe, da “ausência de univocidade da linguagem empregada pelo legislador”², determinando, com exatidão, seu verdadeiro desígnio ao demarcar as hipóteses todas a que se estende sua aplicação.

Apesar das limitações das competências tributárias estarem bem definidas no ordenamento jurídico, ocorrem, na prática, diversas formas de interpretação que têm seus efeitos quando da aplicação da Legislação Tributária. A interpretação é necessária para que se possa aplicar a Lei às situações concretas que nela se subsumam, conforme ensina Luciano Amaro (2005, p. 205):

Interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance a interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. A aplicação da lei.... supõe que a lei seja interpretada, vale dizer, que se identifica o seu significado e seu alcance. (...)

O processo de descoberta da vontade da lei diante de certo caso freqüentemente demanda um trabalho muito mais amplo do que a mera pesquisa no sentido do preceito legal, com base em algumas considerações de ordem léxica, lógica, sistemática, histórica e teleológica. O trabalho do intérprete (seja ele o administrador, o fiscal, o juiz, o doutrinador, o indivíduo) deve ir além e procurar quando necessário, preencher a lacuna da norma legal, ou corrigir eventuais excessos que poderiam ser provocados pela aplicação rigorosa do preceito legal.

Integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da Lei, se busca preencher o vácuo. A distinção entre interpretação e integração está em que na primeira se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que se supõe, é claro, a existência de uma norma de lei cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. Na

² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2003, p. 94.

segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra o preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie.

Assim, observa-se, como resultado de diversas formas de interpretação e aplicação da Lei, que a legislação contida no CTN possui lacunas e imperfeições. Alguns de seus dispositivos não se sustentam diante de uma interpretação mais criteriosa. Existe um extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado (2004, p.108), na Teoria da Interpretação, diversos métodos podem ser utilizados, sendo os mais relevantes e divulgados os seguintes:

- a) Gramatical ou literal: limita-se ao texto legal; acaba não satisfazendo plenamente devido aos diversos significados que uma palavra ou uma expressão podem ter, sendo, por isso, um método deficiente e precário;
- b) Histórico: procura interpretar a regra, analisando as razões que motivaram a edição da lei, verificando o contexto social, político, e cultural;
- c) Sistemático: intenta observar o sentido da lei perante o sistema jurídico no qual está inserida;
- d) Teleológico: tenta-se compreender a finalidade da lei, o escopo da norma.

Quanto aos resultados dos métodos de interpretação temos os seguintes:

- a) Resultado Declarativo: Demonstra que a lei significa exatamente o que está escrita, nada havendo que altere o sentido literal e gramatical da norma;
- b) Resultado Restritivo: Descobre-se que a lei disse mais do que o real significado. Portanto, tem um alcance inferior ao que aparenta ter;
- c) Resultado Extensivo: O intérprete chega a conclusão de que a lei disse menos do que pretendia dizer (*ducit minus quam voluit*). Ocorre quando a lei interpretada tem uma redação restritiva, embora seu real sentido seja mais amplo do que a sua literalidade. A lei é de alcance maior do que aparenta ser;

d) Resultado Ab-Rogante: Ocorre quanto se constata que a norma analisada não pode ser aplicada, seja em razão de ser inconstitucional, seja porque foi tacitamente revogada por lei posterior com ela incompatível.

Refere-se a *integração* quando não existe norma específica aplicável ao caso concreto. A denominada integração é utilizada quando há uma omissão, quando há um vazio jurídico acerca de um caso determinado. Tecnicamente, diz-se que o aplicador do Direito constata a existência de uma lacuna.

No art. 108, o Código Tributário Nacional edita preceito sobre a integração da legislação tributária, consoante os dizeres elucidativos a seguir:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Portanto, o CTN não admite que, diante da lei omissa, o juiz declare simplesmente que “o autor é carecedor do direito”. Mesmo diante da lacuna da lei, determina-se que o juiz julgue o pedido com base nos recursos de integração, admitidos pelo Direito. Seja como for, o certo é que o Direito Brasileiro acolheu a “Teoria das Lacunas”. O art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil autoriza expressamente o recurso à integração, seguido, no mesmo diapasão, do art. 126 do Código de Processo Civil – CPC.

Como bem esclarece Luciano Amaro (2005, p.210), *“trata-se de receita que busca orientar o aplicador da lei (não só a ‘autoridade competente, como registra o texto, mas qualquer pessoa a quem incumba identificar o direito aplicável a determinada situação) sobre como proceder diante da lacuna da lei (ausência de disposição expressa’), quando, é obvio, a situação demandar uma solução legal.”*

Conforme observado na transcrição, o art. 108 do CTN impõe uma hierarquia, ou seja, uma ordem na utilização dos meios ou instrumentos de integração, que devem ser utilizados, sucessivamente, da seguinte forma: (1º) analogia; (2º) os princípios gerais de direito tributário; (3º) os princípios gerais de direito público; (4º) a equidade.

A utilização da *analogia* consiste em aplicar para o fato não expressamente previsto em lei norma expressa existente para caso semelhante. Há, porém, ressalva prevista no §1º, do próprio art. 108 do CTN de que o “*emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*”

A aplicação dos *princípios gerais do direito tributário* consiste na observação dos princípios previstos na Constituição e no CTN, tais como: legalidade tributária, da anterioridade, da universalidade, da isonomia concreta, da irretroatividade, da capacidade contributiva, etc.

Os *princípios gerais de direito tributário* são as normas cuja função norteadora não se limita ao ramo do direito tributário, mas abrange todo o direito público. Aludidos princípios encontram-se, em sua maioria, constitucionalizados e são, entre outros, os princípios de proporcionalidade, razoabilidade, igualdade, impessoalidade, responsabilidade, moralidade, publicidade, eficiência, representação, federação, devido processo legal.

Já a *equidade* atua como instrumento de realização concreta de justiça, preenchendo vácuos axiológicos, onde a aplicação rígida e inflexão da regra legal escrita repugnaria ao sentimento de justiça da coletividade³. Nos termos do art. 108, §2º, do CTN “*o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*”. Porém, o art.172, IV, do mesmo diploma legal, dispõe que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por decisão fundamentada, remissão (perdão) total ou parcial do crédito tributário. A contradição é apenas aparente. O perdão do crédito tributário por equidade depende de

³ AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. 11a edição, Editora Saraiva, 2005. p. 215.

expressa autorização legal. O que a autoridade administrativa (ou juiz) não pode é dispensar o pagamento de tributo, por equidade, sem lei que expressamente o autorize a tal.

A ordem imposta no art. 108 parece ensejar dúvidas quanto à sua eficácia, por ser a exegese uma atividade complexa, em que todos os recursos integrativos, antes de serem “autoexcludentes”, podem mostrar-se concorrentes. Para alguns, o dispositivo encerra equívocos⁴; para outros, mostra-se ambíguo e lacunoso⁵.

Prosseguindo com as previsões legais sobre a interpretação e integração da legislação tributária, importante observar os seguintes dispositivos do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o abuso das formas de Direito Privado não significando, conclusivamente, permissão para a interpretação econômica dos fatos geradores pelos intérpretes (juristas, funcionários do Executivo, e juízes). De notar que o legislador fiscal não deforma o conteúdo e o alcance dos institutos conceitos e formas de Direito Privado, podendo apenas atribuir-lhes efeitos fiscais. A regra endereça-se ao legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário).

O artigo 110 proíbe o legislador de alterar os institutos, conceitos e formas do Direito Privado para estabelecer os limites da competência tributária.

⁴ V. SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **Os limites da integração no direito tributário**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 56, p. 96 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (arts. 96 a 112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 228.

O art. 111 do CTN expressamente determina os casos em que somente caberá a interpretação literal da lei: suspensão, exclusão, outorga de isenção (que também é caso de exclusão do crédito) e, ainda, dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p.576), a interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical, mas, sim, interpretação estrita sem utilização de interpretação extensiva. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.

O elemento literal é absolutamente insuficiente, visto que a regra do art. 111 há de ser entendida, conforme ensina Hugo de Brito Machado (2004, p. 118), no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, razoáveis e ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal.

Para Ricardo Lobo Torres⁶ a interpretação literal é um limite para atividade do intérprete, ou seja, tendo por início o texto do direito positivo o intérprete encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão linguística. Ir além do sentido possível das palavras da lei, é adentrar o intérprete no campo da integração e da complementação do direito. No art. 111, o CTN impede o uso de analogia e equidade ao prescrever a interpretação literal para as isenções, homenageando assim o princípio da legalidade.

O art. 112 nos remete à interpretação benigna da Lei, favorecendo ao contribuinte nos casos nele descritos, desde que existam dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou à materialidade do fato, à autoria, à

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 241

imputabilidade, à punibilidade ou, ainda, quanto a natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Dispõe o artigo 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 576-577) entende que este artigo possui uma redação de inspiração jus penalista porquanto consagra o *in dubio pro contribuinte* (interpretação benigna) na aplicação das matérias atinentes às infrações e penalidades. O renomado jurista defende a tese de que este artigo não é antinômico com o art. 136, que trata da objetividade do ilícito tributário. No art. 136 cuida-se da capitulação do ilícito, e no art. 112 da interpretação no julgamento pelos órgãos administrativos e judiciais, onde fica patente a necessidade da pesquisa do elemento subjetivo.

Estes são os principais aspectos da interpretação e aplicação da legislação tributária, os quais foram abordados de forma sucinta, mas suficientes para o entendimento deste trabalho.

2.2 A INTERPRETAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NA APLICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS E O FATO IMPONÍVEL

Inicialmente, ao tratar da obrigação tributária teremos como pressuposto um negócio jurídico, considerado dentro de seus específicos aspectos formais ou o fato econômico provocado, que representa a capacidade contributiva. A obrigação, no direito tributário, não possui acepção diversa da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, logo, um dar, um fazer ou não fazer de conteúdo pertinente ao tributo.

Dino Jarach (JARACH, 1989 *apud* FOSSATI, 2006, p. 33-34), sob o ponto de vista da fonte da obrigação tributária – que ele chama de ponto de vista dogmático formal – chega a conclusão de que as diferentes categorias de impostos devem, necessariamente, estar atreladas a um fato econômico, identificado como um equívoco da terminologia e da doutrina reconhecer uma categoria de impostos aos negócios ou aos atos jurídicos. Sua crítica insere-se na justificativa de que o fato impositivo deve ser analisado sob uma perspectiva dogmática substancial, isto é, uma verificação da causa da obrigação impositiva.

O referido autor adentra na consideração econômica do ato ou do negócio jurídico realizado, sem negar que há impostos, cujo fato impositivo, seja de uma relação jurídica de direito privado, mas que tal relação não tem importância para o surgimento da obrigação tributária, senão dentro da perspectiva econômica que o envolve.

Portanto, o que constitui o pressuposto de fato de todos os impostos, também os titulados aos negócios ou a circulação jurídica dos bens, não é o negócio, ou seja, a manifestação de vontade que cria uma relação econômica jurídica, senão esta última, que, por sua natureza de relação econômica está apta a colocar em evidência a capacidade contributiva.

Os negócios jurídicos são pressupostos de uma das condições do fato impositivo. Não restam dúvidas de que, para alguns doutrinadores, há uma ligação indissolúvel entre o fato jurídico e o fato econômico para fins de análise do fato impositivo. O fato impositivo – pressuposto da obrigação impositiva – então, é constituído pela relação econômica; o negócio jurídico é relevante para lei tributária apenas para criar uma relação econômica.

Para Dino Jarach (JARACH, 1989 *apud* FOSSATI, 2006, p. 36), permanece o fundamento dogmático da relação impositiva, de modo que o negócio fica como simples pressuposto de fato da obrigação impositiva; a fonte da obrigação continua sendo a lei e a causa continua sendo a capacidade contributiva. Na verdade, a relação econômica é também fato impositivo, mas prevista taxativamente por meio de negócios jurídicos, aptos a criá-las, ou por meio de documentos.

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker⁷ censura a qualificação de certas obrigações (entre as quais as tributárias) como obrigações *ex lege*, dizendo que todo e qualquer dever jurídico é, sempre e necessariamente, *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de uma regra jurídica. A diferença está em que a origem de certas obrigações (entre as quais as tributárias) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento. Porém, o nascimento da obrigação independe da vontade, do conhecimento do indivíduo e de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem a obrigação. Obviamente, o efetivo cumprimento da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. Contudo, para que surja a obrigação basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei.

O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. O vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*.

Feitas estas considerações, cabe mencionar que aos atos praticados pelo contribuinte a doutrina brasileira define a legitimidade ou a ilegitimidade na economia de tributos com base, principalmente, na licitude dos atos praticados, avaliado ao lado do critério cronológico, os quais buscam verificar se os atos foram praticados antes ou após a ocorrência do fato gerador.

É esta uma questão preliminar, preparatória para os estágios investigatórios subsequentes (momento de sua utilização e eficácia dos meios, efetividade da forma e sua compatibilidade com o conteúdo, produção dos resultados próprios). Nessa espreita, cumpre analisar a legítima economia de tributos e a economia de tributos mediante a prática de ilícitos legalmente tipificados.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1972. p. 239-242.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 CONCEITOS E CONCEPÇÕES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A estruturação dos negócios jurídicos de modo que se arque com o menor ônus tributário possível, utilizando-se de forma legais, isto é, que não sejam vedadas pelo ordenamento jurídico, é prática corriqueira das empresas e de pessoas naturais, embora estas últimas em menor número. Nesse sentido, o planejamento tributário tem sido definido como a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, planeja atos e fatos administrativos com o escopo de comunicar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implantar aquela que seja menos onerosa.

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fisicamente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.

Para Heleno Tôrres⁸

Planejamento tributário é expressão que deve servir para designar tão-só, a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos, visando uma lícita economia de tributos

[...] um procedimento de interpretação do sistema de normas (especialmente as tributárias e as de direito privado) visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que poderá consistir tanto numa escolha dos atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou redução do tributo devido.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho⁹ *“a expressão ‘Planejamento Tributário’ é utilizada para fazer referência a uma atividade técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor”.*

⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 175

⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

Trata-se da aplicação da autonomia privada implicando a possibilidade de todo cidadão, na eleição e realização de atos e negócios jurídicos, *licitamente* busque a economia de tributos.

O planejamento tributário é composto, basicamente, de quatro fontes primárias: (a) o redesenho operacional e logístico de atividades produtivas ou negócios jurídicos, o que pode incluir rearranjos societários para melhor adequação aos diversos regimes de tributação sobre as receitas e lucros; (b) o contencioso tributário administrativo ou judicial, como meio de defesa dos direitos dos contribuintes contra normas ilegítimas; (c) o aproveitamento de oportunidades financeiras pela aquisição de créditos tributários com deságio ou a maximização dos incentivos fiscais previstos em lei; e, (d) a exploração das diversas alternativas que possam advir da correta consideração dos princípios de contabilidade.

São verificadas todas e quaisquer exações tributárias, considerando que este método pode reduzir a carga tributária ou transmissão do ônus econômico do tributo, cabendo iterar que as condutas devem ser lícitas, isto é, admitidas pelo ordenamento jurídico.

O bom planejamento tributário é aquele pensado e conduzido segundo as particularidades de cada caso, que é implementado com cuidado e zelo. É aquele em que as declarações são feitas de forma direta e os fatos são relatados às claras, sem meias palavras; os documentos de suporte são cuidadosamente preparados e os registros contábeis fazem espelhar os fatos acontecidos de forma analítica, passo a passo. Assim, por exemplo, se o sujeito passivo opta por realizar uma cisão de uma sociedade deve cuidar para que a operação seja adequadamente documentada e justificada, que os bens e obrigações transferidos o sejam de fato e de direito, com a observância de todas as normas que dispõem sobre os aspectos formais.

O planejamento tributário bem feito recebe a tutela da ordem jurídica porque inscreve no âmbito da liberdade de busca do menor custo ou maior lucro nos marcos da ordem jurídica. Os limites do planejamento tributário são fixados pela lei; assim, o sujeito passivo que age de acordo com a lei não pode receber censura.

Considerando as premissas acima expostas, podemos observar que: (i) o sujeito passivo tem o direito de adotar condutas que reduzam a onerosidade fiscal incidente sobre os negócios jurídicos que ele realiza, respeitando os limites impostos pelo ordenamento jurídico, de modo que se não há comportamento ilícito não há censura jurídica; e (ii) é necessário que tanto a modelagem como a forma possam ser justificadas com base em norma válida; ou seja, escolhas ou atos ilícitos não podem tutelar o direito dos contribuintes de buscar uma otimização de sua carga tributária.

A utilização destes meios antes da ocorrência do fato gerador faz com que esta atividade não seja enquadrada como evasiva nem tampouco sonegatória, vez que ainda não há que se falar em tributo devido, e só pode ser evadido ou sonegado algo que exista.

A busca por formas que não infringissem a legislação e, ao mesmo tempo, possibilitassem ao contribuinte uma redução da carga tributária, foi a forma encontrada para que muitas empresas pudessem se manter no mercado e para que muitos contribuintes pudessem manter seu patrimônio. Para alguns contribuintes, que competem diretamente com produtos do mercado internacional, a utilização de meios que evitem a excessiva carga tributária brasileira tornou-se, muitas vezes, questão de sobrevivência.

Em contrapartida, o Estado necessita, cada vez mais, de recursos financeiros capazes de fazer frente ao crescente aumento das suas despesas.

O cometimento de uma infração tributária por parte do contribuinte ocorrerá por causa de um erro ou de uma fraude. Não sendo a fraude devidamente comprovada, a penalidade aplicável será aquela causada por um erro.

No direito tributário brasileiro, o pagamento errado do tributo é punido independentemente da causa do erro, da subjetividade do agente, vigorando o princípio da responsabilidade objetiva, conforme o artigo 136 do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação

tributária independe da intenção do agente ou do responsável, e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do fato”.

3.2 LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O debate sobre os limites do planejamento tributário tem evoluído sensivelmente no Brasil, seja em razão de alterações legislativas, seja devido ao surgimento de diversas correntes doutrinárias e posições jurisprudenciais a respeito do tema. Observando a evolução da doutrina, verifica-se que, de uma visão inicial que defendia a liberdade absoluta e ilimitada do contribuinte, salvo simulação, o debate evoluiu para a contaminação dos planejamentos por fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas, de tal sorte que, segundo este autor, atualmente o desafio é determinar o peso e a eficácia do princípio da capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco¹⁰ identifica as seguintes fases: (i) Liberdade, salvo simulação – em que o limite à liberdade de auto-organização do contribuinte é a simulação; (ii) Liberdade, salvo patologias – na qual se coloca como limite à liberdade de auto-organização do contribuinte também as formas patológicas de organização, o que implica discussão sobre figuras como fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas; (iii) Liberdade com capacidade contributiva – fase em que não há limites à liberdade de auto-organização do contribuinte, mas as manifestações de capacidade contributiva devem ser tributadas.

A discussão, porém, somente toma utilidade prática se estiver referenciada a um dado ordenamento. No caso, a proposta é tratar especificamente do ordenamento jurídico brasileiro, com sua Constituição analítica e todas as particularidades que isso acarreta¹¹. Assim, é importante ressaltar que, no Brasil, qualquer pretensão de eficácia positiva da igualdade e da capacidade contributiva em matéria tributária deve ser analisada com cautela, principalmente por se tratar de

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 115 *et seq*

¹¹ O extenso tratamento constitucional dedicado à matéria tributária tem consequências ainda não totalmente exploradas pela doutrina nacional, ao menos no que diz respeito à elusão tributária. (CAVALI, Marcelo Costenário. **Cláusulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 261).

preceitos constitucionais de proteção ao indivíduo, postos entre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, e cuja aplicação não pode se dar em detrimento da legalidade.

Antes de analisar a eficácia do princípio da capacidade contributiva, convém examinar seus aspectos objetivos e subjetivos. Sampaio Dória¹² ensina que, objetivamente encarado, o princípio da capacidade contributiva consubstancia a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal, de forma que, consistindo a tributação em uma absorção da renda ou patrimônio particular, onde inexistam estes, será materialmente impossível exercer-se o poder tributário. Uma vez verificada a existência de valores tributáveis, entra em cena a capacidade contributiva subjetiva, a fim de determinar qual a proporção da renda ou patrimônio que deve ser absorvida pela tributação, levando-se em conta fatores econômicos individuais.

Há quem defenda, no Brasil, a eficácia positiva da capacidade contributiva. Neste sentido, Marco Aurélio Greco¹³ afirma que o princípio dirige-se também ao aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. E exemplifica: *“da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda”*.

Essa linha, embora não negue a existência da legalidade, pretende restringir a função protetora desta aos casos de exercício “normal” da liberdade de contratar, de tal modo que o princípio da capacidade contributiva passa a ser fundamento positivo da tributação, mesmo para além das fronteiras do tipo no caso de exercício “abusivo” daquela liberdade¹⁴. Ainda que fosse possível aceitar tal argumentação em sede constitucional, porém, esta linha de pensamento aplicada sem maior

¹² SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e ‘due process of law’**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 181-182.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 328-329.

¹⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 105.

critério pode levar à pretensão de tributação por analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Em que pese não ser o pensamento esposado neste trabalho, importa esclarecer que existem autores que defendem que a vedação à analogia constante do artigo 108 do CTN comporta exceção, como por exemplo, Ricardo Lobo Torres. O mesmo autor nega a existência de diferenças entre a interpretação por analogia e interpretação extensiva.

Os negócios jurídicos ingressam no direito tributário como “fatos” desencadeadores de efeitos tributários. Segundo Heleno Tôrres¹⁵ *“Para o direito tributário, os ‘atos de direito privado’ ou ‘atos administrativos’ não transportam seus efeitos e contingências que ali operam ou possuem; valem como ‘fatos juridicamente qualificados’, por serem objeto da materialidade descrita na hipótese normativa da norma tributária.”*

¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 76

4. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO

4.1 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL: TERMINOLOGIA

Há uma diversidade de nomenclaturas utilizadas no direito jurídico brasileiro para se referir aos atos praticados pelos contribuintes que de forma legítima ou não conduzem a minoração ou retardamento do ônus fiscal. Também parece não haver consenso quanto ao sentido das expressões, vez que o termo “elisão”, por exemplo, pode se referir a atos legítimos praticados pelo contribuinte para a economia de tributos, podendo, em outros momentos ser referir a uma situação de abuso.

Alfredo Augusto Becker¹⁶ prefere os termos “elisão fiscal”, “elusão” ou “evasão lícita” para designar a economia de tributos lícita, distinguindo-a da “fraude fiscal”, que seria a prática de atos com violação das regras jurídicas, mesmo posicionamento adotado pelo autor Rubens Gomes de Sousa¹⁷.

Sampaio Dória¹⁸ preferiu utilizar as terminologias “evasão” e “fraude” para exprimir a ação tendente a eliminar reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, sendo a “elisão” a ação tendente a evitar a ocorrência do fato gerador. Igualmente, Gilberto Ulhôa Canto¹⁹ nominou “elisão fiscal” como sendo a licitude e “evasão fiscal” como sendo a ação utilizada para atos ilícitos.

Na acepção de Edmar Oliveira Andrade Filho²⁰, o planejamento tributário é referido como elisão fiscal. Por oportuno, aponta que Albert Hensel define a diferença entre elisão e fraude, aduzindo que na elisão fiscal *“si impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale”*.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 136 e et seq

¹⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 46.

¹⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p.58.

¹⁹ *Apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. n. 13. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11.

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 9.

Heleno Tôrres²¹ menciona que a terminologia elisão é imprópria ao instituto, propondo a denominada elusão, *ipsis verbis*:

“É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da "elusão tributária" como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei”.

Numa concepção estrita, o renomado autor explicita que a evasão trata-se de fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.

Hugo de Brito Machado²² leciona sucintamente que o termo evasão designa o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que elisão denota o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos.

Assim, deflui de maneira indubitável que existem muitos conceitos doutrinários acerca dos institutos em apreço. Entretanto, todos os autores são concordes em afirmar que a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos e evasão fiscal a sonegação ou simulação, sendo absoluta ou relativa.

Para o presente estudo, a exemplo do renomado Hermes Marcelo Huck²³, adotaremos a “elisão fiscal” de maneira a designar economia lícita, ao passo que a economia de tributos mediante descumprimento da legislação será tratada como “evasão fiscal”.

²¹ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 187-188.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário: teoria e prática**. In Planejamento Fiscal. São Paulo: Dialética, 1995. p. 45.

²³ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional do Planejamento Fiscal: teoria e prática**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11.

4.2 ELISÃO FISCAL

4.2.1 Legítima Economia de Tributos e Planejamento Tributário

A elisão fiscal, segundo a concepção adotada por Edmar Oliveira Andrade Filho²⁴, é atividade lícita de busca e identificação de alternativas que levam a uma menor carga tributária. A elisão tributária, assim, pode ser induzida pela lei ou resultante das lacunas da lei.

No primeiro caso, o contribuinte não precisa alterar a configuração do seu negócio para adequar-se a lacuna da lei tributária, visto que a própria lei já contempla o benefício almejado. No segundo caso, há a omissão voluntária do legislador, incapaz de prever todas as hipóteses negociais possíveis conjecturadas pelo contribuinte ou que venham a ser viabilizadas pelas transformações sociais ou pela dinâmica da economia.

A doutrina majoritária identifica a elisão como atos ou omissões destinadas a reduzir, evitar ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes.

À luz do exposto, deduz-se que a elisão tributária é legítima economia de tributos e planejamento tributário, sendo verdadeira atitude lícita adotada pelos contribuintes na estruturação ou reorganização dos seus negócios, tendo como finalidade referida economia, evitando a incidência dos tributos, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis, sendo perfeitamente válida e correspondendo a noção de legítima economia de tributos.

Planejamento Tributário é a expressão que deve servir para designar tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos. É técnica que consiste em antecipar efeitos e consequências jurídicos

²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 9.

tributárias, para um agir conforme o ordenamento, visando ao êxito de ordenar operações legítimas com menor impacto fiscal.

Assim, para saber se o plano tributário encontra-se, na prática, vinculado integralmente a licitude projetada, deve-se verificar se os negócios jurídicos efetivamente constituídos são válidos e regulares, com adequada correspondência entre a forma e o conteúdo, devendo ser verificada a ocorrência concreta de cada ato, negócio ou operação que tenha sido planejado. É só a partir deste momento que o Fisco poderá controlar a operação para determinar sua licitude (legítima economia de tributos) ou ilicitude, e verificar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio jurídico legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos.

4.2.2 Espécies de Elisão Fiscal

A elisão fiscal é instrumento de maior utilidade, tanto para pessoas naturais como – e principalmente – para jurídicas, podendo assumir as seguintes espécies: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei.

No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. É o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica. Manifestam-se, também, por meio de isenções, reduções de alíquotas ou bases de cálculo, previsões de não incidência para determinados casos, dentre outras formas.

A elisão induzida pela lei poderia ser denominada de elisão *imprópria*, porquanto o contribuinte não precisa modificar a configuração do seu negócio para adaptar-se a lacuna da lei tributária, vez que a própria lei já considera o benefício almejado. É, em verdade, um estímulo dado pelo legislador, originado dentro da linha de política extrafiscal do seu governo, objetivando desonerar determinados

segmentos da economia, como exportações, ou determinados setores de produção ou serviços.

Por seu turno, a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei. É o caso, por exemplo, de uma empresa de serviços que decide mudar sua sede para determinado município, visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão as atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

4.3 EVASÃO FISCAL

Concorde adotamos, a denominação “evasão fiscal”²⁵ será utilizada para a conduta que enseja o não pagamento de tributos mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento jurídico. É fenômeno indissociável de todos os sistemas tributários, inclusive daqueles dos países mais desenvolvidos. A ânsia de fugir do Estado repressivo e fiscalizador remonta à Antiguidade, onde desde os integrantes de estrato social mais baixo até os de mais elevado faziam o que podiam para expungir a visita do fiscal tributário, do arrecadador de impostos.

Num conceito amplo, define-se como toda e qualquer forma de eximir-se à tributação, entendendo-se como modo de evitar a entrega de prestação do tributo. É resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária.

²⁵ A evasão está identificada e nominada nos vários ordenamentos, a saber: “evasione” (Itália), “evasión” (Espanha), “fraude fiscale” (França), “tax evasion” (USA), “Steuerhinterziehung” (Alemanha).

Gustavo Fossati²⁶ preleciona que a evasão é palavra oriunda do latim, *evasione*, e implica o ato de evadir-se, de fugir. Aduz que o alvo principal da evasão é sempre uma receita de natureza tributária.

Assim, todo sujeito enquadrado no dever da satisfação de obrigação tributária que age ou que se omite quanto a conduta adequada à hipótese de incidência do tributo, provoca uma supressão, uma diminuição ou um adiantamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público.

4.3.1 Diferenciações

A evasão fiscal, como gênero que abrange os ilícitos típicos envolvendo tributos, gera a aplicação da sanção prevista em lei para a respectiva conduta. Assim, a prática de atos considerados como evasão fiscal, além de dar ensejo a descon sideração do negócio jurídico ou a sua requalificação para fins tributários, acarreta a penalidade prevista na legislação.

Assim, cumpre a ressalva para a diferenciação que deve ser feita entre a prática tributária enquadrada como ilícita, fraudulenta, e a prática prognosticada em tipificação penal tributária. A primeira é a que fere, transgride disposição legal tributária, sem que haja cominação de penalidade que implique em cerceamento ou restrição de liberdade do responsável tributário. A segunda é a prática enquadrada em tipificação penal tributária da Lei nº 8.137/1990, isto é, a prática de crime de sonegação fiscal, a exemplo da supressão ou redução de informações ou por intermédio de fornecimento de informações falsas, inserção de dados falsos ou inexatos em documentos e livros contábeis, falsificação ou alteração de dados em notas fiscais ou a simples negação em emití-los.

A sonegação fiscal tributária, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, é exemplo de evasão na medida em que estabelece:

²⁶ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 64.

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.

Vale dizer, ainda, que a inadimplência fiscal não pode ser considerada prática de evasão tributária, pois esta ocorre no âmbito administrativo que importa o não recolhimento aos cofres da Fazenda Pública do numerário apurado quando da constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

A doutrina tem adotado critérios temporais e de validade formal para diferenciar elisão de evasão ou sonegação. Assim, pode-se afirmar que o sujeito passivo age conforme o direito positivo e o faz antes da ocorrência do fato gerador, a eventual redução da carga tributária torna-se incensurável.

Nesse sentido, o planejamento tributário seria algo lícito e que pode ser perseguido pelas pessoas em geral, perquirindo a legitimidade dos meios, sendo indispensável para sua legitimidade que a ação ou omissão seja anterior a ocorrência do fato gerador, não importando as razões dos atos ou negócios jurídicos salvo quando a lei estipular que elas devam ser consideradas.

No apontado critério temporal, a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Ao revés, a evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador ou após esta. Analisando-se o ato praticado pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir-se o pagamento de um tributo fora praticado antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se distinguir a fraude da elisão. Diga-se que se o ato foi praticado antes do fato gerador, temos a elisão fiscal. Porém, se praticado após o fato gerador tem-se a fraude.

Caso a realização do fato previsto na norma jurídica seja evitada não há como tributar o contribuinte, vez que este não terá praticado o ato que a lei aponta como gerador do dever de pagar tributo.

A licitude do planejamento tributário não está unicamente na observância do rito formal dos atos ou negócios jurídicos; é indispensável que os atos ou negócios existam, produzam efeitos e possam ser provados. É dizer: a busca da redução da carga tributária seria, por si só, uma justificativa válida para aceitação do planejamento tributário no campo social e jurídico. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação.

Denota-se, do exposto, que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal), além dos elencados acima.

4.3.2 Espécies de Evasão Fiscal.

A evasão fiscal apresenta as seguintes espécies: evasão omissiva (intencional ou não), onde há a evasão imprópria com abstenção de incidência ou transferência econômica; e a evasão por inação, que caracteriza-se por ser intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento) e não intencional (ignorância do dever fiscal). Há também a chamada evasão comissiva (sempre intencional), configurada por ser ilícita (fraude, simulação e conluio) e lícita ou legítima (evasão *strictu sensu*, elisão ou economia fiscal).

Segundo Sampaio Dória (1977, p. 24), a evasão imprópria e a evasão por inação são espécies de evasão que não trazem prejuízos a receita tributária, salvo nos casos de sonegação. Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1958 *apud* SAMPAIO DÓRIA, 1977, p. 33) as define como a abstenção do sujeito de praticar certos atos tributáveis ou de situar-se em posição de hipótese de incidência de que decorrem obrigações tributárias previstas na lei.

A razão evidente da evasão imprópria são as tributações excessivas. A evasão imprópria é aquela que importa em formas de se evitar a tributação mediante abstenção de praticar atos que coloquem o agente como realizador de determinado fato gerador. Aqui não há propriamente uma forma de evasão fiscal em sentido

estrito, haja vista não se configurar uma redução ou anulação da carga tributária, porque não há sequer a ocorrência de um fato gerador.

Por outro lado, a evasão por inação já representa uma espécie de evasão tributária de forma estrita, havendo, inclusive, a configuração de uma falta por parte do contribuinte. A evasão por inação pode ser intencional ou não. Sendo intencional, a evasão por inação toma contornos de sonegação fiscal, posto que a falta de recolhimento do tributo é efetivada ainda que o contribuinte tenha consciência do seu dever de pagar os tributos. O não recolhimento do tributo é feito de forma a beneficiar o patrimônio do contribuinte, em detrimento ao Erário, de forma deliberada.

Já na evasão tributária omissiva não intencional, há por parte do sujeito passivo da obrigação fiscal, um desconhecimento da legislação tributária e, conseqüentemente, do dever de pagar determinado tributo. Há de se ressaltar que, obviamente, em ambas as hipóteses o tributo devido não é recolhido. Entretanto, a importância da diferenciação das duas hipóteses liga-se ao fato de haver, para as duas hipóteses, penalizações diversas, mais brandas para a evasão não intencional, mais severas para a intencional.

Além da evasão omissiva, existem as evasões denominadas comissivas, sempre intencionais. A evasão comissiva comporta duas espécies: a evasão ilícita e a evasão lícita, equivocada denominação da chamada elisão fiscal.

A fraude fiscal, hipótese de evasão comissiva ilícita, ocorre quando o contribuinte realiza atos ou negócios jurídicos tendo em vista, por um lado, fugir ao pagamento dos tributos ou, por outro, a obtenção de proveitos fiscais, usando para estes fins meios fraudulentos. Depois de verificado o pressuposto de fato de um imposto, do qual depende a constituição de uma relação jurídico tributária, através da evasão ilícita, o sujeito passivo procura furtar-se ao cumprimento da obrigação decorrente desse preenchimento.

Estaremos perante um crime de fraude fiscal quando nos depararmos com uma ação ou omissão jurídico-fiscal orientada para a obtenção de uma situação

tributária mais favorável, i.e., evitar o pagamento de um imposto, a sua redução ou o retardamento ou a obtenção de benefícios fiscais, de reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Por seu turno, a simulação fiscal, tratada mais adiante, se traduz na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objetivo de a Administração Fiscal liquidar menos ou nenhum imposto.

4.4 ELUSÃO FISCAL COMO TERCEIRO TIPO (*TERTIUM GENUS*).

4.4.1 Elusão Fiscal como figura autônoma

As formas acima apresentadas não correspondem ao sentido usualmente empregado na experiência de outros países²⁷, que usam essa terminologia, preferencialmente, para caracterizar a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar, no todo ou em parte, a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos.

A elusão, nesses ordenamentos, corresponde ao que fica no meio caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação. Nas palavras de Heleno Torres (2003, p. 187), não seria simulação porque seus atos não são encobertos, ocultos (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta); nem economia legítima de tributos (elisão, para a doutrina nacional), porque a economia se verificaria contornando o alcance do tipo normativo da regra de tributação, por uma “violação indireta” da lei tributária.

²⁷ Realmente se tornou indefensável a posição no sentido de que a elisão, praticada com base na interposição dos conceitos de direito privado e sem simulação é sempre lícita. Essa doutrina tornou-se dominante no Brasil nas últimas décadas, apoiada em argumentos como os da legalidade absoluta, do primado do direito civil sobre o tributário, da separação entre a economia e direito e da superioridade da legislação diante da jurisprudência. (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 145-146).

Desta forma, a elusão é um fenômeno transparente. Referido procedimento nunca é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos, acolhendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais almeja alcançar regime tributário mais proveitoso.

Trata-se daqueles atos ou negócios que, conquanto não representem um descumprimento da legislação, são praticados pelo contribuinte, mediante a utilização de artefatos²⁸ tendo como resultado a diminuição da carga tributária. Por esta razão, o termo elisão, na acepção de Heleno Torres²⁹, não poderia ter sido usado para significar postura lícita do contribuinte na economia de tributos.

Todavia, em razão do acatamento que alcançou pela comunidade jurídica nacional, preferível é conservar a elisão com esse significando, sinônimo do planejamento tributário lícito. Por oportuno, para representar a concretização de normas tributárias mediante ordenação programada de atos de direito privado lícitos, mas desprovidos de *causa*, em fraude à lei ou simulados, será adotado como elusão³⁰.

Assim, tem-se que a elusão tributária tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em suma: consiste em utilizar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

4.4.2 Distinção entre elusão e evasão tributária

²⁸ A referência a artefatos é feita por Raffaello Lupi para diferenciar o artifício “*fatto ad arte*” daquele artifício que envolve a prática de atos fictícios, ou seja, da simulação (*Apud PIETRO, Adriano. L'elusione fiscale nell' esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 269).

²⁹ Elisão, do latim *Elisione*, significa ato ou efeito de elidir, eliminar ou suprimir. E não é isso que ocorre com a legítima economia de tributos.

³⁰ Eludir, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia ao poder ou influência de outrem. *Elusivo* é aquele que tende a escapular, que se mostra arisco, evasivo.

Por não se tratar de descumprimento frontal da lei (ato contra *legem*) a elusão não se confunde com a evasão. Neste sentido, a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra evitar o nascimento do dever tributário. Ocorre que o recurso a meios lícitos, no máximo, exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais. Dessarte, ao revés da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo, portanto, passível de correção em virtude de ferir indiretamente o ordenamento jurídico, a depender da estrutura do ordenamento em que forem praticadas.

Conforme examinado, a definição de “elusão fiscal” não é unívoca, até porque muitas vezes se confunde com os critérios adotados para evitá-la. De fato, a reação contra a elusão fiscal se apoia na reconstrução da ação do particular, de acordo com o modelo adotado pelo respectivo ordenamento. Surgem assim critérios como o de prevalência da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial (Reino Unido), o conflito na aplicação da norma tributária (Espanha) e o abuso das possibilidades de estruturação jurídica (Alemanha).

Para uma parte da doutrina, por muito tempo, predominou a ideia de que para distinção entre a elusão e a evasão tributária esta seria possível de ser alcançada por um critério *cronológico* ou temporal: se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo fosse praticado antes da ocorrência do fato jurídico tributário, estaria configurada a elusão; caso o ato ocorresse posteriormente, ter-se-ia a evasão.

Conquanto tenha muita força argumentativa, a tese deve ser refutada, pois não são incomuns as ocasiões em que a evasão pode ocorrer antes do fato jurídico tributário, a exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria do seu estabelecimento, realizando o fato jurídico do ICMS.

Noutro pórtico, para outra parte da doutrina deve ser verificada a *finalidade* dos atos que se cumpriram para se ter condições de justificar a separação entre os

dois institutos. A forma de distinção plasmada na *finalidade*, sem a combinação de outros elementos, também contribuiu muito pouco para a efetiva demarcação do objeto em apreço, porque evitar a conduta de entregar dinheiro ao Estado, pode decorrer tanto de: legítima economia de tributos, mediante a construção de negócios sujeitos a não incidência, hipóteses menos onerosas ou isenção, no campo das opções fiscais (elisão); descumprimento direto das obrigações tributárias (evasão); elusão (simulação e fraude à lei), pela efetivação de ilícitos atípicos ou inadimplência (voluntária ou por insolvência).

5. O CONTROLE DA ELUSÃO PELO FISCO

5.1 A ELUSÃO COMO ESPÉCIE DE ILÍCITO ATÍPICO

Após analisar os critérios que permitem a identificação da elusão fiscal, buscamos definir a natureza jurídica do fenômeno levando em consideração conceitos da teoria geral do direito.

Os negócios jurídicos sem “causa” têm aparência de licitude porém não são aceitos pelo ordenamento. Assim, no estudo da elusão é importante separar a licitude dos atos usados para evitar a aplicação da lei tributária da ilicitude resultante da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema. Embora os negócios usados sejam *a priori* lícitos – porque não contrários a regras de conduta – a elusão é espécie de ilícito. Para a compreensão do fenômeno é necessário entender a noção de ilícito atípico.

Em termos gerais, a noção de ato ilícito está ligada ao descumprimento de uma obrigação ou à prática de atos contrários a uma proibição, ou seja, trata-se de conceito aplicado às regras de conduta, em seus modais obrigatório e proibido³¹. Neste contexto, não caberia falar de ilícitos quanto a regras de conduta em seu modal permitido, pois diante de uma permissão é lícito tanto praticar a conduta quanto abster-se de praticá-la. Também não poderia haver ilícitos relacionados a regras de estrutura, já que estas não têm caráter deôntico, apenas estabelecem as condições para a produção de um determinado resultado.

Ocorre que, num sistema constitucional que reconhece a força normativa não só de regras mas de princípios, o fato de uma conduta ser expressamente permitida por uma regra, ou ser praticada no exercício de um poder normativo, não necessariamente diz sobre sua licitude. A idéia de ilícito atípico refere-se exatamente à investigação sobre a licitude de atos expressamente permitidos por uma regra, e/ou praticados no exercício de um poder normativo, quando estes se

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 39

revelem incoerentes em vista dos princípios aplicáveis ao caso. A ilicitude surge, assim, do conflito entre regras e princípios, quando se encontra uma “lacuna axiológica” do sistema de regras.

A categoria dos ilícitos atípicos é necessária para evitar o formalismo extremo na aplicação do direito, que conduziria a uma incoerência valorativa do sistema. Assim, algumas ações, embora aparentemente válidas e aptas a produzir resultados (porque praticadas de acordo com uma regra de permissão e/ou porque praticadas no exercício de um poder normativo), podem ser consideradas inválidas e ter seus efeitos total ou parcialmente anulados em razão de os resultados produzidos não serem compatíveis com os princípios aplicáveis ao caso.

No caso, o exercício da autonomia privada, que *a priori* é válido e apto a produzir resultados, pode ser considerado inválido e ter seus efeitos total ou parcialmente anulados em caso de ausência de “causa”, eis que aí os resultados produzidos não são compatíveis com o ordenamento jurídico. A análise que leva em consideração a causa dos negócios vai além da verificação das formalidades legais, permitindo que se declare defeituoso o negócio que, apesar de sua perfeição externa, não corresponda a um resultado social amparado pelo Direito, bem como que se declare total ou parcialmente ineficaz um negócio que suponha um resultado contrário às normas jurídicas.

Percebe-se, assim, a possibilidade de evitar o formalismo extremo na aplicação do direito sem qualquer prejuízo à legalidade. A fraude à lei não serve ao cerceamento da criatividade dos particulares, apenas elimina a mal entendida liberdade que resulta contrária ao direito. Preserva-se a autonomia privada até onde ela seja conforme ao ordenamento, buscando-se neutralizar os resultados que assim não se qualifiquem.

5.2 REQUALIFICAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS PELO FISCO

Em um sistema tributário como o brasileiro, em que a maioria dos tributos está sujeita ao “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN), é importante discutir sobre a qualificação dos fatos realizada pelos particulares e a requalificação

feita pelas autoridades fiscais na busca pela identificação da capacidade contributiva.

A maior parte das discussões relacionadas ao planejamento tributário envolve exatamente a qualificação dos fatos. Marco Aurélio Greco³² bem ilustra a questão, ao indagar “Onde está a diferença? Mudou a lei? Não! Mudou o fato? Não! A divergência está na maneira pela qual o fato é visto, na qualificação jurídica que cada uma das partes dá ao mesmo fato”.

A qualificação faz parte, portanto, do processo de positivação da norma, ocorrendo no momento em que se interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular.

Uma vez qualificado o ato ou negócio pelo contribuinte, a Administração Fiscal poderá concordar com tal qualificação ou pretender a requalificação de tais atos ou negócios, argumentando a inadmissibilidade da qualificação adotada. Essa discussão vem muitas vezes acompanhada da aposição de um rótulo ao negócio, como sendo elisivo, elusivo ou evasivo, institutos já analisados nos capítulos anteriores.

Nestes termos, é importante examinar o princípio da verdade material, fundamentado pelo §1º do artigo 145 da Constituição³³. Em face da necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o dispositivo prescreve como *“facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”*.

O §1º do artigo 145 da Constituição não deixa dúvidas quanto a necessidade de se respeitar a legalidade na identificação da capacidade econômica do

³² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética. 2004. p. 468.

³³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367.

contribuinte. É certo que a qualificação conferida pelos particulares aos negócios que realizam não vincula as autoridades fiscais, como corolário do princípio da verdade material. Neste sentido, o artigo 142 do CTN contempla o poder-dever da Administração de *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

Helena Tôrres trata da “qualificação material dos fatos jurídicos-tributários na função legislativa”, das “qualificações operadas pelas normas de direito tributário sobre conceitos, institutos e formas de outros ramos do direito, em especial do direito privado” e da “tipicidade e função qualificadora da administração tributária”³⁴, concluindo que, em relação à Administração, “a tipicidade, pelo papel de estabilização de expectativas que cumpre no contexto do direito, impõe uma vinculação material aos aplicadores do direito, de tal modo que as qualificações e limites semânticos não poderão vir a ser suplantados pelas autoridades administrativas nos atos de interpretação, mediante valorações políticas, econômicas ou sociais”³⁵

O respeito aos efeitos jurídicos dos negócios praticados pelos contribuintes encontra respaldo também no caput do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual considera ocorrido o fato gerador: (i) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e (ii) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Isso não significa, porém, que a administração deva perquirir sobre a validade de todos os negócios jurídicos postos à sua análise. Neste sentido o artigo 118 do Código Tributário Nacional prevê:

³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 67 e ss.

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 86.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
 I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
 II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Não se pode considerar o dispositivo como “regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados”, por mais que esta tenha sido a intenção da Comissão Especial do CTN, segundo alguns³⁶. Tal interpretação, além e pré-jurídica, não é compatível com a atual Constituição por desrespeito à legalidade.

Daí porque a doutrina tem entendido que o art. 118 do CTN serve para evitar que o fisco tenha de perquirir sobre a validade de todos os negócios jurídicos postos à sua análise, ou seja: haverá casos em que o negócio parecerá estar eivado de nulidade em prejuízo de terceiros, sem que isso tenha sido reconhecido judicialmente, situação que ao fisco não importa; por sua vez, haverá outros em que o fisco verificará uma nulidade preordenada para influir na incidência de normas tributárias, hipótese em que o lançamento tributário (ou sua revisão) deverá considerar tal nulidade³⁷. Em ambos os casos se estará diante de atos nulos, porém as consequências tributárias de tal nulidade (não reconhecida judicialmente) serão diversas, a depender de esta ser ou não preordenada para influir na incidência de normas tributárias.

Uma vez reconhecida judicialmente a nulidade do negócio não há a obrigação de recolher o imposto, podendo-se, inclusive, arguir perante a Administração o direito a repetição do indébito, alegando a não ocorrência do fato gerador, no prazo do art. 168, I, do CTN (5 anos a contar da extinção do crédito tributário)

Além do artigo 142 do CTN, transcrito acima, o artigo 149 deste mesmo diploma fundamenta esta conclusão ao dispor:

³⁶ Trabalhos de Comissão Especial do CTN, p. 193, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 308.

³⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 381. CAVALI, Marcelo Costenário. **Clausulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 65

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Importante abordar brevemente a questão sobre se a anulação ou o reconhecimento da nulidade do negócio dependeria de prévia manifestação judicial. Muito já se discutiu sobre o assunto e, de fato, consoante prevê o Código Civil em seu art. 168, parágrafo único *“as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz”*.

Porém, na esfera jurisprudencial, a questão já é pacífica no sentido de se admitir que o fisco considere a nulidade de um negócio independentemente de pronunciamento judicial. Isso porque, embora o Código Civil prescreva que as nulidades devem ser reconhecidas pelo juiz, em termos fiscais temos a disposição especial de que a administração não deve se contentar com a qualificação dos fatos dada pelo contribuinte, devendo “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do CTN), bem como efetuar ou rever o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação (artigo 149, VII, do CTN).

Assim, conclui-se que, no Brasil, o Código Tributário Nacional viabiliza à Administração a efetivação do lançamento e/ou sua revisão não apenas diante da prática de ilícitos e na hipótese de simulação, mas em qualquer caso de fraude, aí incluídos os casos de elusão fiscal – entendida portanto como a realização de atos reais, aparentemente lícitos, porém desprovidos de causa, preordenados para influir na incidência de normas tributárias (fraude à lei intrínseca). Neste caso, a consequência é a busca pela “verdade material”, ou seja, pelo fato gerador ocorrido, tributando-se os fatos tais como (re) qualificados pela Administração.

5.2.1 Dolo, fraude e simulação

O contribuinte realiza atos com o intuito de evitar, minorar ou adiar o seu ônus fiscal. Entretanto, os meios utilizados para alcançar esse fim são bastante distintos,

sendo que com a evasão se pratica um ilícito, como a falsificação de notas fiscais por exemplo, com o propósito de ocultar riqueza tributável da Administração Fiscal. Como hipóteses de evasão fiscal, prescritas pelo art. 149, VII, do CTN, destacam-se o dolo, a fraude e, especialmente, a simulação.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional permite o lançamento e sua revisão pela Administração quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. Passamos então à análise desses pressupostos.

O *dolo* envolve o emprego de artifício para enganar alguém.

Dolo é uma atividade (ação ou omissão) ardilosa que visa a prejudicar alguém, negando-lhe um direito legítimo ou impedindo que o titular usufrua desse mesmo direito. No Direito Civil, o dolo compõe o capítulo dos defeitos do negócio jurídico, juntamente com o erro, a coação, o estado de perigo, a lesão e a fraude contra credores. Tratam-se de hipóteses de anulabilidade do negócio. Especificamente, o dolo pode dar causa à anulação de um negócio quando aproveitar a apenas uma das partes, tanto que, segundo o artigo 150 do Código Civil, se ambas as partes procederem com dolo nenhuma pode alegá-lo para anular o negócio, ou reclamar indenização.

Conforme ensina Heleno Tôrres (2003, p. 352.), não há qualquer diferença entre o dolo do direito civil e o dolo do direito penal, o que muda é apenas o modo de tutelar o bem jurídico protegido. No direito tributário o dolo não autoriza, isoladamente, a desconsideração dos atos, negócios ou pessoas jurídicas. A investigação do dolo pode todavia ser importante para fins da aplicação de penalidades, por exemplo a duplicação da multa de ofício na esfera federal.

Já a *fraude* é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária³⁸.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

O artigo 72 da Lei Federal nº 4.502/1964 traz um conceito típico de fraude no direito tributário:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Assim, a “ação ou omissão dolosa” naquela definição legal alude à prática de negócios mediante o emprego de artifícios, devendo estar presente nas circunstâncias do caso (objetivamente) a consciência do agente da prática de uma ilicitude. Somente atos dolosos neste sentido podem dar ensejo à qualificação do negócio como fraude para fins do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

O inciso II do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/1996 adota a expressão “evidente intuito de fraude” para fazer referência a qualquer ação ou omissão que pudesse ser caracterizada como fraude, sonegação ou conluio, na forma da Lei nº 4.502/1964.

Entende-se que a definição de *simulação*, para fins tributários, deve ser construída a partir de seus contornos estabelecidos pelo art. 167 do novo Código Civil. Embora a simulação esteja contemplada em meio as hipóteses de evasão fiscal (art. 149, VII, do CTN), desde 2001, passou também a figurar no antecedente de norma enunciada pelo legislador complementar com o declarado objetivo de tutelar o planejamento tributário abusivo (art. 116, parágrafo único, do CTN), cuja aplicação requer seja obedecido procedimento especial a ser regulamentado por lei ordinária

A simulação representa a formulação de um negócio apenas aparente, marcado pela exteriorização de uma vontade diversa daquela manifestada e pelo pacto de simular entre as partes do negócio, desprovido de causa (simulação absoluta) ou em que estejam presentes normas jurídicas postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa).

É o meio de ocultar a violação de uma ou mais normas que, todavia, não pode ser concebida senão em relação com um negócio simulado (ou dissimulado)³⁹.

O exercício da liberdade econômica e da liberdade contratual permite que as partes tenham como motivo de um contrato qualquer finalidade lícita, inclusive a percepção de vantagens fiscais. A fronteira entre a economia lícita de tributos e a ilícita não pode assim ser traçada pela obtenção de uma vantagem fiscal ou pela finalidade de obter um melhor tratamento tributário. Se planejar e obter o melhor tratamento tributário não são condutas, em si, ilícitas, a questão se translada inevitavelmente à análise dos atos e das formas negociais utilizadas.

O fato de se realizar um negócio com a única finalidade de se economizar tributos (motivo) nada diz sobre a possibilidade de revisão do lançamento. Uma vez presente a causa do negócio, não havendo simulação nem fraude, este deve ser respeitado e não poderá haver a pretensão de tributação apenas porque, supostamente, haveria outra forma mais onerosa fiscalmente de se obter o mesmo efeito.

Por outro lado, em se tratando de atos sem causa, simulados ou praticados em fraude à lei, o resultado de se obter economia fiscal tem o condão de permitir a requalificação dos atos, tendo em vista o poder-dever da Administração de identificar, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (art. 145, §1º, da Constituição), de verificar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN), bem como de efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, do CTN).

³⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 170.

6. O CONTROLE DA ELUSÃO POR MEIO DA NORMA GERAL ANTIELUSIVA

6.1 REGRAS JURÍDICAS QUE COMPÕEM A NORMA GERAL ANTIELUSIVA

6.1.1 Os tipos de regra antielusiva

As chamadas regras antielusivas estão entre aquelas que buscam evidenciar os limites do planejamento tributário. Por meio da inserção desse tipo de norma no sistema pretende-se combater práticas elusivas – assim consideradas aquelas voltadas à organização de atos de direito privado que, mesmo que lícitos, são desprovidos de causa, praticados em fraude à lei (intrínseca), mediante o contorno de normas, com o intento “de evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”⁴⁰.

Note-se que as regras antielusivas não têm necessariamente por finalidade combater hipóteses de simulação. Contudo, tendo em vista a dificuldade de se separar tais figuras, na prática é comum que a regra antielusiva objetive indistintamente combater a elusão e a simulação.

Na procura pelo fechamento de espaços no sistema que dão ensejo à elusão fiscal são editadas as regras antielusivas. A alternativa pelo termo “antielusiva” no lugar de “antielisiva”, este de uso corrente na doutrina brasileira, se justifica já que o que tais normas buscam evitar não é a legítima economia de tributos (elisão), mas a combinação de atos lícitos que dão ensejo à economia fiscal ilegítima (elusão).

As regras antielusivas abarcam em sua composição normativa uma hipótese ordenada com maior ou menor grau de amplitude, à qual se ligam consequências jurídicas que, em síntese, consistirão em uma concessão à Administração de poderes para não conhecer do ato ou negócio realizado com ânimo elusivo e a justapor o regime jurídico-fiscal que se buscou eludir.

⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188-189.

São classificadas quanto ao grau de detalhe com que se estabelece a hipótese, em: regras de prevenção ou de correção (também designadas regras específicas antielusão ou regras *ad hoc*), regras setoriais antielusivas e regras gerais antielusivas.

As regras de prevenção ou correção podem apresentar implicações tributárias específicas para a prática de determinados comportamentos, por meio do estabelecimento de ficções ou de fatos geradores complementares ou subrogatórios, bem como fundar presunções legais, invertendo o ônus da prova a favor da Administração. As chamadas normas de prevenção, ou de correção, não são propriamente normas antielusivas, conforme preleciona Heleno Torres, *verbis*:

“São formas de tipificação dos atos ou negócios sujeitos a efeitos elusivos, que objetivam a atingir o respectivo controle sob a égide do princípio da legalidade, preventivamente, proibindo o uso de benefícios fiscais, aumentando o alcance do conceito da materialidade tributável ou restringindo o uso de créditos, etc.. (...) “normas preventivas (ou de correção), antecipando-se às condutas elusivas, são instituídas para ‘fechar’ os espaços de elusão”⁴¹.

O descumprimento de tais regras é ilícito e passa a ser considerado medida evasiva. A elusão pode ser contida por meio de alterações legislativas tendentes a eliminar os estímulos sobre os quais se baseiam os expedientes elusivos, expungindo-se as imperfeições legais das quais o contribuinte se aproveita. Essas disposições não seriam normas antielusivas em sentido técnico, mas aperfeiçoamento de normas visando a coibir o nascimento da elusão.

Porém, quando a lei falha em diferenciar em abstrato entre situações merecedoras de tutela e a manipulação, aparece então o ensejo de editar normas antielusivas em sentido técnico: essas normas não retificam disposições que se prestam ao abuso, mas admitem ao Fisco a não as aplicar quando o contribuinte tiver se baseado nelas para atingir um atalho que envolva uma vantagem fiscal com distorção do sistema, por ser contrária aos princípios daquele específico setor de fiscalidade.

⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro**. In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor. (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 924. 324

As regras gerais antielusivas são aplicadas a um número indeterminado de situações. Apesar de sua diversidade aplicativa, as cláusulas gerais permanecem prisioneiras de suas próprias formulações normativas, propondo novamente no caso específico problemas de interpretação que se quis superar com a edição de tais normas.

No que tange as regras setoriais antielusivas, Alberto Xavier⁴² as entende como aquelas em que as condutas, conquanto não sejam objeto de tipificação, mas de referência genérica e indeterminada, alcançam tributo determinado.

Não incomum, as legislações dos Estados dispõem de procedimentos específicos para a aplicação de regras antielusivas, sobretudo no caso das regras gerais.

6.1.2 O controle da elusão por meio de ficções e presunções

As ficções são regras de direito material que transformam a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde e originam efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos que originalmente ocasionariam tais efeitos. Em verdade, nasce de uma falsidade, pois a lei estabelece como verdadeiro fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Deste modo, a regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se em fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência de um fato jurídico cuja existência é improvável (ou falsa), porque falta correlação natural de existência entre dois fatos.

Em diversas áreas a utilização desta ficção é tida como constitucional, vez que o direito, por não prescindir corresponder a realidade contida no plano sobre o qual incide, pode criar suas próprias verdades, com o escopo de tutelar a boa-fé de terceiros e cultivar a certeza das relações jurídicas.

⁴² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 86.

Contudo, a utilização das ficções jurídicas para criar obrigações tributárias mostrar-se inconstitucional no campo do Direito Tributário. A uma, porque os princípios constitucionais tributários asseguram ao cidadão o direito de apenas pagar tributo se realizar o fato previsto em lei (na ficção, é sabido que o evento descrito no fato principal não sucedeu e que é considerado existente somente por força de imputação legal). Outra, por resultar em transgressão ao princípio da razoabilidade e à distribuição constitucional de competências.

No que tange as presunções, a doutrina as define como o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável⁴³.

Considerando a origem, estas presunções se subdividem em simples (comuns ou do homem), as quais emanam do raciocínio comum do homem, em considerar verdadeiro um fato por indução de outro fato, sendo, portanto, fundadas naquilo que ordinariamente acontece situadas no terreno processual, probatório; e legais, as quais originam-se da disposição de caráter normativo, isto é, de conteúdo de regra jurídica que dispõe a existência de fato, fato jurídico ou efeito de fato jurídico, sem que se possa provar o contrário ou enquanto não se prove o contrário.

A existência de uma presunção legal implica que, provado o fato auxiliar ou base, o fato probando será tido por verdadeiro. Assim, não significa que não haja atividade probatória, mas sim que esta não necessita, por parte da pessoa a quem a presunção beneficia, se endereçar ao fato presumido, bastando que se prove o fato auxiliar. Em se tratando de presunção absoluta, eventual prova da inocorrência do fato presumido é juridicamente irrelevante, pois este, uma vez provado o fato auxiliar, será sempre tido como existente e verdadeiro. No caso da presunção relativa, porém, esta pode ser afastada por prova em contrário seja do fato auxiliar seja do fato presumido,

⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 1972. p. 462.

Não são poucos os questionamentos acerca da diferenciação entre a presunção legal absoluta e a ficção. Pontes de Miranda⁴⁴ aduz que há ponto comum. Todavia, a ficção seria “mais” que a presunção legal, vez que esta ainda que não admita prova em contrário, sempre se refere a uma situação de possível ocorrência, ainda que se restrinja ao campo das probabilidades; porém, a ficção é uma criação que não leva em conta a realidade objetiva, a realidade social ou a própria realidade jurídica. Em se tratando do fato gerador do tributo, ambas geram efeitos tributários sem a respectiva ocorrência de um fato jurídico tributário.

De toda feita, constata-se que o ordenamento jurídico brasileiro aceita somente a presunção legal relativa, ordenando a imediata e preferencial restituição do tributo caso não se verifique o fato gerador presumido.

6.2 A REGRA GERAL ANTIELUSIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

6.2.1 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional: aplicabilidade e alcance

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade da autoridade fiscal, no exercício de sua função de fiscalização, 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.

Depreende-se da lei do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN que referida norma não possui todos os elementos necessários para sua aplicação. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ tece as seguintes considerações:

“Pode acontecer que uma norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou

⁴⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Tomo III.** 2. Ed. Rio de Janeiro: Bonsoi. 1954. P. 447.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 39

inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação dos seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos uma norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de ineficácia técnica. Tércio Ferraz Júnior utiliza ineficácia semântica no segundo. As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nela descritos se realizam, contudo as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas eficácia técnica”.

A aplicação pelo Fisco do parágrafo único do art. 116 do CTN requer sua previsão por lei em sentido estrito, delimitando os seus aspectos como: o procedimento fiscal adotado para descaracterização do ato ou negócio simulado e a caracterização do dissimulado, a autoridade competente, os meios de prova e os demais elementos desta teoria do abuso de forma e de direito adotada, não podendo entrar em conflito com os princípios da garantia do contribuinte, com os conceitos adotados do direito privado ou com os critérios jurídicos de interpretação das normas e dos fatos impositivos.

Ives Gandra da Silva Martins⁴⁶ aduz que a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.

A doutrina parece unânime no sentido de aduzir que o dispositivo não poderá ser aplicado até que adquira sua eficácia técnica, devendo ser analisado os princípios materiais que nortearão a norma para sua eficácia.

Quanto ao alcance do dispositivo, as posições doutrinárias a respeito da abrangência são as mais diversas. Muitos creem que a norma veio proporcionar ao sistema uma “regra geral antielisiva”. Estes se dividem entre os que julgam a norma inconstitucional e os que propugnam sua constitucionalidade. Para Heleno Tórres⁴⁷, a conjectura conforme a qual o artigo faz referência somente à simulação relativa é “limitativa demais”.

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade a luz da segurança jurídica**. RDDT 119/120, Agosto/2005.

⁴⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 361-362.

Neste sentido, entende que a norma constante do parágrafo único do artigo 116 do CTN alcançaria os “atos elusivos praticados de acordo com uma materialidade típica de negócio sem causa (i), como espécie de fraude à lei (ii) ou como forma de simulação (iii), nas suas três modalidades: absoluta, relativa ou subjetiva”.

Na interpretação do indigitado parágrafo é importante considerar, inclusive, o texto da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que trata sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. O artigo 11 desta norma prediz que as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, descrevendo critérios para tanto.

Para a obtenção de clareza, por exemplo, o artigo dispõe que a redação da norma deve “usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando” (inciso I, “a”).

Por oportuno, para a obtenção de precisão, a redação deve “articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma”, bem assim “evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto” (inciso I, “a” e “c”).

Nesse sentido, o parágrafo único do artigo 116 do CTN dispõe sobre todas àquelas situações de ocultação do fato gerador por ausência de causa que já autorizavam a autoridade administrativa a efetivar o lançamento ou a revê-lo de ofício, dentre as quais estão a simulação e a fraude (art. 149, VII, do CTN).

Esta conclusão não conflita com a máxima de que a lei não contém palavras inúteis. Isso porque, embora o CTN já contemplasse as hipóteses autorizadoras do lançamento e de sua revisão (art. 149, VII), nada era dito sobre o procedimento especial para a apuração de tais condutas. Com a sua edição, a desconsideração dos negócios sem causa é autorizada “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Esta lei, que ainda não foi editada, deverá, como o próprio texto diz, versar sobre procedimentos a serem seguidos pelas autoridades fiscais na desconsideração de negócios dissimulados, isto é, disciplinará a fiscalização e o lançamento tributários.

Neste sentido, o parágrafo único do artigo 116 do CTN amplia a certeza jurídica dos contribuintes ao exigir a criação de procedimentos específicos, mediante lei da pessoa jurídica competente, para que se desconsiderem os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Enquanto não editada, permanece a possibilidade de requalificação dos atos e negócios sem causa, praticados em fraude à lei ou simulados conforme a legislação geral sobre processo administrativo de cada ente.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Às premissas terminológicas adotadas no presente trabalho buscou-se de estabelecer a relação entre as expressões elisão, elusão e evasão, considerando-se as várias acepções utilizadas pela doutrina.

A utilização da expressão “planejamento tributário” não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos. No ordenamento jurídico brasileiro, o extenso tratamento constitucional dado à matéria tributária é fator que deve ser levado em conta na consideração dos atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento fiscal. Assim, embora atenda a anseios de igualdade, a pretensão de conceder eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva não se compatibiliza com a liberdade de organização como expressão da autonomia privada nem com o princípio da legalidade, tão caro em matéria de tributação. É preciso, portanto, trilhar outro caminho no controle dos atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento tributário.

Ao lado da economia de tributos atingida mediante a prática de atos e negócios frontalmente contrários a uma norma (evasão) e ou que não ferem, quer direta quer indiretamente, o ordenamento (elisão), verifica-se a existência de atos e negócios que não investem frontalmente contra nenhuma norma, mas que também não podem ser tidos como conformes ao ordenamento, porque o violam de forma indireta. Estes são os casos de elusão fiscal.

A forma que o contribuinte utilizará para reduzir sua carga tributária pode assumir diversas posições quanto a licitude. Se for realizada com meios permitidos ou não defesos em lei, será considerada planejamento tributário lícito, também conhecida como elisão fiscal. Se, porém, forem utilizadas formas legalmente proibidas, será denominada de evasão fiscal, forma esta de planejamento tributário ilícito que não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico.

Todo o ordenamento jurídico nacional deve se encontrar em harmonia, devendo se evitar o conflito entre as regras e princípios e o conflito entre as regras.

Todo comportamento do contribuinte que esteja em conformidade com a lei ou não proibido pela mesma, não pode ser considerado pelo Fisco como sendo ilícito, passível de punição.

Num sistema constitucional que reconhece a força normativa não só de regras mas de princípios, o fato de uma conduta ser expressamente permitida por uma regra ou praticada no exercício de um poder normativo não necessariamente diz sobre sua licitude. A idéia de ilícito atípico refere-se exatamente à investigação sobre a licitude de atos expressamente permitidos por uma regra e/ou praticados no exercício de um poder normativo quando estes se revelem incoerentes em vista dos princípios aplicáveis ao caso. No caso, o exercício da autonomia privada, *a priori* apto a produzir os resultados fiscais desejados pelos contribuintes, pode ser considerado ilícito em caso de ausência de causa preordenada para influir em normas tributárias, eis que aí os resultados produzidos não merecerão proteção deste ordenamento.

A lei tributária possui autonomia de qualificação de negócios, nos limites do quanto o ordenamento lhe autoriza. Observados tais limites, expressos nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, o legislador tributário pode recepcionar a configuração trazida pelo Direito Privado ou pretender aplicação diversa do conceito para fins fiscais.

Especificamente quanto aos limites à requalificação dos negócios jurídicos pelas autoridades fiscais, a análise deve levar em consideração o teor do §1º do artigo 145 da Constituição, que prescreve, face da necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Daí se depreende que a qualificação conferida pelos particulares aos negócios que realizam não vincula as autoridades fiscais.

Ao encontro disso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional contempla o poder-dever da Administração de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, enquanto o artigo 149, VII, determina à Administração efetuar

ou rever o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

O planejamento tributário realizado de forma lícita, é o instrumento que dispõe o contribuinte para reduzir sua carga tributária, exerce uma influência determinante na busca por melhores condições de competitividade e de lucratividade e, porque não dizer, sua manutenção no mercado.

Portanto, o presente estudo tem papel relevante na tentativa de demonstrar a legalidade e licitude da elisão fiscal como um meio que dispõe o tão já sobrecarregado contribuinte brasileiro, observando os limites à requalificação dos atos e negócios jurídicos pelo fisco.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. Porto Alegre: IOB – Thomson, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Planejamento Tributário e inteligência empresarial tributária**. Disponível em <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=332>, Acesso em: 27 abr. 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1972.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo,: Saraiva, 2004.

_____. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALI, Marcelo Costenário. **Cláusulas Gerais Antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra: Almedina, 2006

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CORREIA, Andrei Lapa de Barros. **O caos tributário brasileiro**. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1485, 26 jul. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10201/o-caos-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 20 abr. 2013.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977

FERREIRA, Roberto Dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

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

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional do Planejamento Fiscal: teoria e prática**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>> Acesso em: 27 abr. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Introdução ao Planejamento Tributário: teoria e prática**. Planejamento Fiscal. São Paulo: Dialética, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Norma Antielisão é Incompatível com Sistema Constitucional Brasileiro**. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In: —. (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias Nova Série, no 6. São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade a luz da segurança jurídica**. RDDT 119/120, Agosto/2005

MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Tomo III**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Bonsoi. 1954.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (arts. 96 a 112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito – Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e ‘due process of law’**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUZA, Marcos Vinicius Guimarães de. **Elisão e evasão fiscal**. Boletim Jurídico, Uberlândia/MG, a. 3. n.127. disponível em: <www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>. Acesso em: 26 abr. 2013.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

SZINWELSKI, Fábio João. **Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2700, 22 nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17876>>. Acesso em: 27 abr. 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro**. In: ALTAMIRANO, Alejandro C.. TORRES, Heleno Taveira. UCKMAR, Victor. (coord.). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires: Ábaco, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direito financeiro e Tributário**. 7 ed. São Paulo: Renovar, 2000.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

V. SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **Os limites da integração no direito tributário**. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 56, p. 96 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.