

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO**

**A ELISÃO FISCAL, A EVASÃO FISCAL E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO
116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Leonardo Mortensen Nunes Ferreira

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

RIBEIRÃO PRETO

2013

LEONARDO MORTENSEN NUNES FERREIRA

**A ELISÃO FISCAL, A EVASÃO FISCAL E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO
116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

RIBEIRÃO PRETO

2013

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

FERREIRA, Leonardo Mortensen Nunes.

A Elisão Fiscal, a Evasão Fiscal e o Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional/ Leonardo Mortensen Nunes Ferreira. -- Ribeirão Preto, 2013.

114 p. ; 30 cm

Trabalho de Conclusão de Curso -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

FERREIRA, Leonardo Mortensen Nunes. **A Elisão Fiscal, a Evasão Fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

RESUMO

A Elisão Fiscal, a Evasão Fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. O tema se reveste de importância, pois trata dos limites ao exercício da autonomia privada do contribuinte na busca da realização dos atos ou negócios jurídicos que culminem em uma menor carga tributária. Nesse sentido, há crescente preocupação dos ordenamentos jurídicos em encontrar mecanismos que restrinjam as possibilidades de o contribuinte evitar, por intermédio de estruturas lícitas, a incidência tributária. Assim, pretendemos perquirir qual o regime jurídico aplicado ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que dispôs que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Para isso, o trabalho abordou os conceitos fundamentais do planejamento tributário, distinguiu as figuras da elisão e da evasão tributária, e analisou os principais princípios constitucionais que regem a matéria. Em seguida, os conceitos e premissas expostos foram aplicados e relacionados à discussão do parágrafo único em estudo, de modo que verificamos a melhor forma de interpretação do dispositivo objeto do presente trabalho do ponto de vista do sistema tributário brasileiro. Assim, partindo da conclusão quanto ao regime jurídico aplicável, contestamos a possibilidade do acolhimento pelo ordenamento jurídico brasileiro de uma norma geral antielisiva. Nesse sentido, estudamos os limites da liberdade fiscal, bem como apresentamos algumas teorias importadas de outros ordenamentos jurídicos que visam disciplinar e impor limites ao planejamento tributário. Por fim, apontamos as regras de prevenção como o melhor método para controlar o fenômeno elisivo, pois oferece segurança jurídica e não viola os princípios da legalidade, tipicidade e autonomia da vontade.

Palavras-chave: Tributário. Constitucional. Planejamento Tributário. Princípios. Evasão. Elisão. Simulação.

ABSTRACT

Tax avoidance, Tax Evasion and the sole paragraph of article 116 of the Brazilian Tax Code. The issue is of importance , because it limits the exercise of private autonomy of the taxpayer in pursuing the realization of acts or legal transactions culminating in a lower tax burden. Accordingly, there is growing concern among jurisdictions in finding mechanisms that restrict the possibilities for the taxpayer to avoid, through legal structures, the tax incidence. Thus, we intend to investigate which the legal regime applied to the sole paragraph of article 116 of the Brazilian Tax Code, which provided that "the administrative authority may disregard acts or legal transactions done for the purpose of concealing the taxable event of the tax or the nature of elements of the tax obligation, pursuant to procedures to be established in common law." For this, the work addressed the fundamental concepts of tax planning, distinguished figures of tax avoidance and tax evasion, and analyzed the main constitutional principles governing the matter. Then the concepts and assumptions applied were exposed and related to the discussion of the single paragraph in the study, so that we find the best way to interpret the device object of this work from the point of view of the Brazilian tax system. Thus, leaving the conclusion regarding the legal regime, challenged the possibility of hosting the Brazilian legal system of a general anti-tax avoidance. Accordingly, we studied the limits of fiscal freedom, as well as present some theories imported from other jurisdictions that aim to discipline and impose limits on tax planning. Finally, we point out the rules of prevention as the best method to control the phenomenon of tax avoidance, it offers legal and does not violate the principles of legality, typicality and autonomy of the will.

Keywords: Conflict of interest. Tax. Constitutional. Tax Planning. Principles. Evasion. Elision. Simulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I: CONCEITOS E PREMISSAS BÁSICAS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
1.1. Planejamento Tributário	17
<i>1.1.1. Importância do Tema</i>	<i>17</i>
<i>1.1.2. Interesses Conflitantes no Planejamento Tributário.....</i>	<i>18</i>
<i>1.1.3. Significado de Planejar e Planejamento Tributário</i>	<i>19</i>
<i>1.1.4. Motivação do Planejamento Tributário</i>	<i>21</i>
<i>1.1.5. Situações que Não Caracterizam Planejamento Tributário</i>	<i>22</i>
<i>1.1.6. Planejamento Tributário Enquanto Processo e Enquanto Produto.....</i>	<i>23</i>
1.2. Evasão Fiscal.....	24
<i>1.2.1. Considerações Iniciais</i>	<i>24</i>
<i>1.2.2. Conceito de Evasão Lato Sensu e a Classificação Elaborada por Roberto Dória</i>	<i>36</i>
<i>1.2.3. Evasão Fiscal Stricto Sensu ou como Antítese da Elisão Fiscal.....</i>	<i>30</i>
1.3. Elisão Fiscal.....	31
<i>1.3.1. Considerações Iniciais</i>	<i>31</i>
<i>1.3.2. Elisão Tributária na Doutrina.....</i>	<i>32</i>
<i>1.3.3. A Questão da Legitimidade da Elisão Tributária: Elisão Lícita e Ilícita</i>	<i>35</i>
1.4. Elisão e Evasão Fiscal - Critérios de Distinção	39
<i>1.4.1. Considerações Iniciais</i>	<i>39</i>
<i>1.4.2. Critério da Licitude dos Meios.....</i>	<i>41</i>
<i>1.4.3. Critério Temporal.....</i>	<i>42</i>
1.5. Princípios Constitucionais Pertinentes ao Planejamento Tributário	45
<i>1.5.1. Considerações Iniciais</i>	<i>45</i>
<i>1.5.2. Os Princípios que Legitimam o Planejamento Tributário</i>	<i>46</i>
<i>1.5.3. Princípios Limitadores do Planejamento Tributário</i>	<i>51</i>
<i>1.5.4.1 Eficácia Positiva e Capacidade Contributiva</i>	<i>56</i>
<i>1.5.5 Compatibilização de Princípios</i>	<i>57</i>
1.6. Encerramento de Capítulo.....	59

CAPÍTULO II: SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	65
2.1. A Controvérsia Doutrinária Acerca do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e a Posição Adotada no Presente Trabalho	
2.1.1. <i>Controvérsia Doutrinária</i>	65
2.1.2. <i>Posição Adotada na Monografia</i>	68
2.2. Interpretação e Aplicação da Norma Tributária	69
2.2.1. <i>Interpretação e Aplicação</i>	69
2.2.2. <i>Incompatibilidade da Aplicação Analógica com o Princípio da Tipicidade da Tributação</i>	72
2.3. Planejamento Tributário e Regime Jurídicos	76
2.3.1. <i>Breve Análise do Preceito Presente no Artigo 149, VII do Código Tributário Nacional</i>	77
2.3.2.1. <i>Simulação, Dolo e Fraude</i>	78
2.3.3. <i>Da Interpretação Econômica Da Norma Tributária</i>	81
2.3.4. <i>Do abuso de formas Jurídicas</i>	86
2.3.5. <i>Do abuso de Direito</i>	90
2.3.6. <i>Da Fraude à Lei</i>	93
2.4. Sobre o Cabimento de Uma Cláusula Geral Antielisiva no Ordenamento Constitucional Brasileiro	95
2.5. Instrumentos Eficazes no Combate à Elisão Fiscal.....	99
2.6. Encerramento de Capítulo	103
CONSIDERAÇÕES FINAIS	107
REFERÊNCIAS	111

INTRODUÇÃO

Pela presente monografia pretendemos desenvolver o tema do regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, assim disposto:

Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esse debate terá como pano de fundo a discussão quanto aos limites ao exercício da autonomia privada do contribuinte na busca da realização dos atos ou negócios jurídicos que culminem em uma menor carga tributária.

Isso porque todo e qualquer debate que envolva o planejamento tributário, se relaciona à controvérsia acerca de até qual ponto é possível recorrer a negócios lícitos e fiscalmente menos onerosos com base expressa ou implícita na lei e mediante o exercício legítimo da autonomia privada. Em suma, qual o limiar a partir de onde a conduta elisiva não será mais considerada legítima.

Nesse quadro, entendemos que o direito do contribuinte diminuir seu ônus tributário através do planejamento de suas atividades é legítimo, não obstante, também reconhecemos que cabe ao Estado exigir o cumprimento da legislação tributária. Todavia, partimos da premissa de que o parâmetro a ser seguido é a legislação. Assim, o contribuinte deve pagar o tributo ao praticar o fato gerador porque a lei impõe essa obrigação; e ao Estado não é reconhecido qualquer direito fora do que lhe é outorgado pela lei.

O tema não é novo. A primeira hipótese documentada de planejamento tributário ocorreu há, aproximadamente, 650 anos, e chegou reportada aos dias atuais pelo glosador Bártolo Salsoferrato que viveu de 1310 a 1360.

A esse respeito, Marco Aurélio Greco relata o seguinte fato:

Havia uma determinada comuna que tinha criado uma taxa pelo uso do solo onde se instalava a feira para a venda dos produtos e das peles de animais que tinham sido

caçados. Relata que determinados caçadores chegavam àquela praça local e, ao invés de colocarem aquelas peças no chão, carregavam-nas nos braços, dizendo: se não estou ocupando o terreno da praça do mercado, em termos atuais, não estou praticando fato gerador, estou evitando a sua ocorrência, portanto não devo pagar a taxa pelo uso da praça da comuna onde se realizava a feira.¹

Tem-se, segundo os registros dos estudiosos do tema, o que seria um dos primeiros casos documentados de elisão tributária ou de evasão tributária, conforme a percepção que se tenha dos fatos e o ordenamento jurídico utilizado como parâmetro. Portanto, o tema é antigo e polêmico.

Outrossim, a importância do tema pode ser visualizada a partir da análise realizada na tese de Paulo Ayres Barreto, apresentada ao concurso à livre-docência da Universidade de São Paulo, que percebeu, ao estudar os limites normativos do planejamento tributário no direito comparado, que há crescente preocupação dos ordenamentos jurídicos em encontrar mecanismos que restrinjam as possibilidades de o contribuinte evitar, por intermédio de estruturas lícitas, a incidência tributária².

De se destacar que a liberdade de os contribuintes se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas do direito tributário que tem gerado mais debates, visto que as diversas formas de pensar a evasão tributária e a elisão tributária estão normalmente fundadas em paradigmas axiológicos diversos.

Assim, é importante advertir que o âmago das divergências sobre o tema está na postura de cada um perante a tributação, bem como na concepção que se tem do relacionamento entre cidadão e Estado, temas cercados de subjetivismos, valores e visões ideológicas.³

Nesse sentido, é patente que a Constituição Federal de 1988 tem um forte viés liberal, muito em virtude do momento histórico em que foi edificada. Assim, o artigo 5º da Constituição sedimenta inúmeros direitos e garantias contra a intervenção estatal nas liberdades individuais, de modo que não é mera casualidade que o Sistema Tributário

¹ GRECO, Marco Aurélio. Esboço da história do tratamento da elisão fiscal. In: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. (2001:Brasília)*. Brasília: ESAF, 2002. p. 19 e 20.

² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 149.

³GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 7.

Nacional dedique especial atenção às limitações ao poder de tributar. Por outro lado, possui também a Constituição Federal um viés social e regulatório, cujas finalidades exigem uma atuação interventiva, tanto para disciplinar a atividade econômica, quanto para programar e promover políticas de cunho social⁴.

E como esse embate axiológico está relacionado ao planejamento tributário e ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional? É que parte da doutrina visualiza aludido parágrafo único como uma norma que veio combater o fenômeno da elisão tributária, fenômeno este que é lícito e decorre da liberdade e legalidade. Justificam que o planejamento tributário frustra a capacidade contributiva e a isonomia, agredindo a solidariedade social, de modo que seria justificada a mitigação de determinadas garantias e direitos individuais dos cidadãos face ao Estado para que o tributo fosse cobrado.

Finalmente, cumpre mencionar que o trabalho é composto por dois capítulos, os quais, em sua maioria, apresentam subdivisões. O primeiro capítulo tratará de estabelecer os conceitos e premissas básicas, enquanto o segundo capítulo nos permitirá concluir qual o regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto o presente estudo tratou, em princípio, de abordar os conceitos fundamentais do planejamento tributário: distinguir as figuras da elisão tributária da evasão tributária, bem como apresentar os principais critérios de distinção apontados pela doutrina.

Posteriormente, fizemos uma análise dos principais princípios constitucionais que regem a matéria e irão influenciar todo o debate, demonstrando que há, de um lado, princípios e valores que legitimam o planejamento tributário, bem como há, de outro, princípios utilizados para restringir o planejamento tributário.

Em seguida, os conceitos e premissas expostos foram aplicados e relacionados à discussão do parágrafo único em estudo, de modo que verificamos a melhor forma de

⁴MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009. p. 102 e 103

interpretação do dispositivo objeto do presente trabalho do ponto de vista do sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, apresentamos, em primeiro lugar, as possibilidades de exegese do dispositivo constante no parágrafo único do artigo 116, e partindo da conclusão quanto ao seu regime jurídico, contestamos a possibilidade do acolhimento pelo ordenamento jurídico brasileiro de uma norma geral antielisiva, tendo em vista que tal interpretação estaria em desacordo com o princípio da legalidade, do qual decorre a taxatividade da tributação.

Nesse sentido, discorreremos brevemente acerca da interpretação e aplicação da norma tributária, de modo a demonstrarmos a incompatibilidade da aplicação analógica com o princípio da tipicidade da tributação.

Em seguida, analisamos os limites legais à liberdade fiscal impostos pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro: a validade e a licitude. Nesse sentido, ainda apresentamos algumas teorias importadas de outros ordenamentos jurídicos que visam disciplinar e impor limites ao planejamento tributário.

Chegando ao final indicamos o modo pelo qual o fenômeno da elisão tributária pode ser combatido e reprimido, sem qualquer violação ao ordenamento jurídico brasileiro e conforme os princípios da legalidade, tipicidade e autonomia da vontade.

As conclusões dos dois capítulos são apresentadas ao final do trabalho.

CAPÍTULO I: OS CONCEITOS E PREMISSAS BÁSICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1. Planejamento Tributário

1.1.1. Importância do Tema

O estudo do tema planejamento tributário é deveras importante seja qual for o ângulo a partir do qual ele é examinado⁵. É economicamente relevante por relacionar-se à arrecadação tributária, bem como ao impacto da tributação junto aos contribuintes.

No tocante à política tributária, considerando a função do tributo, bem como seu papel no contexto social e econômico, o tema reveste-se de importância na medida em que, mediante o planejamento tributário, algumas pessoas físicas ou jurídicas podem deixar de suportar a carga tributária, implicando em uma arrecadação menor do Fisco.

É, também, juridicamente importante, pois se relaciona a alguns temas que devem ser sempre considerados no campo do direito, tais como a liberdade, a legalidade, a autonomia privada, a capacidade contributiva e a isonomia. Assim, a liberdade de os cidadãos se organizarem e contratarem de modo menos oneroso fiscalmente é um tema umbilicalmente relacionado às garantias constitucionais.

Por fim, o tema é politicamente importante por relacionar-se ao modo pelo qual se concebe o Estado⁶, bem como ao modo como se concebe a relação do Estado com os cidadãos. Assim, o entendimento sobre qual o papel do Estado, bem como até qual ponto o Estado pode interferir na vida do cidadão, repercute na interpretação da norma tributária, no perfil da tributação, bem como nos limites do planejamento tributário.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 13.

⁶ “Por esta razão, apresenta uma faceta ideológica que repercute no sentido que se extrai dos dispositivos normativos no momento da sua interpretação e aplicação” GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.19.

Nesse sentido, bem disse Marco Aurélio Greco quando aduziu que acerca do tema planejamento tributário reúnem-se tanto aspectos de relevância econômica como jurídica e política: “Este é um dado que não podemos desconsiderar: o debate sobre o planejamento vai apresentar uma faceta (não a única), que envolve a própria concepção que temos do Estado e do relacionamento entre ele, a sociedade e os indivíduos⁷”.

1.1.2. Interesses Conflitantes no Planejamento Tributário

O ato de pagar impostos jamais foi bem quisto pelo cidadão, de modo que “há uma tensão permanente entre o dever de pagar impostos e a criatividade do contribuinte para fugir deles⁸”.

Nesse sentido, Hermes Marcelo Huck leciona que a revolta e o inconformismo contra o pagamento de tributos são fatos que se repetem na história humana:

Desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência do poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo⁹

Assim, o conflito entre a administração tributária e os contribuintes é permanente, de modo que muitos doutrinadores costumam se referir à norma tributária como uma norma de rejeição social.

Da própria definição de tributo encontrada no Código Tributário Nacional¹⁰, visualiza-se que o pagamento do tributo é exigido em virtude de uma relação jurídica, de modo que essa obrigação é compulsória, sob pena de sanções legais.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.18

⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.1.

⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.1.

¹⁰ Art. 3º do Código Tributário Nacional: Tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nosso)

Portanto, o tributo pode ser interpretado como uma agressão do Estado ao patrimônio dos particulares, no contexto de uma relação desigual, haja vista a disparidade de forças entre o cidadão e o Estado.

Daí nota-se que existem, ente o Estado e o cidadão, interesses antagônicos na temática do planejamento tributário, pois enquanto o Estado tem interesse em manter a arrecadação de tributos no nível mais alto possível, os cidadãos sujeitos passivos têm o interesse em eliminar, reduzir ou postergar o maior nível de carga tributária possível.

Surge, então, uma concepção de direito tributário no sentido de ser um conjunto de normas que regula o exercício do poder de tributar, de modo que esse conjunto de normas opera como um instrumento de proteção do cidadão contra o Estado.

Desse modo, esse jogo de interesses conflitantes e antagônicos é regrado pela Constituição Federal e pela legislação tributária, destacando-se, inclusive, as limitações ao poder de tributar.

1.1.3. Significado de Planejar e Planejamento Tributário

Planejar é o ato de vislumbrar algo que ainda não aconteceu, prever, antecipar e arquitetar algo. Consiste na elaboração de um plano com o estabelecimento de estratégias e procedimentos visando à realização de determinado desígnio.

Por sua vez, planejamento é um processo contínuo e dinâmico que consiste em um conjunto de ações intencionais, coordenadas, integradas e orientadas para tornar realidade um objetivo futuro, de forma a possibilitar a tomada de decisões antecipadamente.

Assim, planejamento é o antônimo de improvisação, pois no planejamento há o estabelecimento de metas, de modo que são elaborados planos direcionados à concretização de um projeto que se almeja por em prática.

Portanto, planejamento tributário é um conjunto de instrumentos, métodos e técnicas que visam às resoluções de problemas, oferecendo condições para diminuir, evitar ou procrastinar a incidência tributária.

Quanto às definições de planejamento tributário formuladas pelos doutrinadores, elas não diferem muito.

O doutrinador Heleno Torres ensina que planejamento tributário serve para designar a técnica que, visando uma lícita economia de tributos, opera uma organização preventiva de negócios. Nesse sentido:

Planejamento tributário é expressão que deve servir para designar, tão-só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos¹¹

Marco Aurélio Greco o conceitua como o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível¹²”.

Brandão Machado entende que planejamento tributário “se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei¹³”.

Hugo de Brito Machado conceitua o instituto como “a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível¹⁴”.

¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.175

¹² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 117

¹³ MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87. *Repertório. IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 17, Caderno 1, São Paulo: IOB, 1988. p. 250. Apud GERMANO, Livia de Carli. *A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. 2010. 201 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 20.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. 360

Para Hermes Marcelo Huck planejamento tributário “é a previsão de um conjunto de ações ou procedimentos que, para uma atividade ou operação isolada, conduzam ao menor ônus tributário possível, sem ofensa à lei¹⁵”.

Desse modo, o planejamento tributário é uma técnica analítica e preventiva (haja vista que realizada antes do nascimento da obrigação tributária) que antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso.

1.1.4. Motivação do Planejamento Tributário

Tendo sido apresentado o conceito de planejamento tributário, importante destacar o que motiva o contribuinte a utilizar-se desse conjunto de técnicas preventivas para alcançar, de maneira lícita, a diminuição da incidência tributária.

Insta destacar, primeiramente, que os motivos para se realizar um planejamento tributário não são apenas jurídicos, mas, sobretudo, econômicos. Nesse ponto, resta cristalino que o planejamento tributário é uma alternativa a que se socorre o contribuinte para buscar determinado efeito econômico sobre a carga tributária.

Esses efeitos podem ser tanto quantitativos, quanto intertemporais. O planejamento repercute quantitativamente na carga tributária do contribuinte quando esta é eliminada ou reduzida, e repercute com efeitos intertemporais quando se verifica a ocorrência da postergação da exigência do tributo.

Assim, em decorrência da realização de um planejamento tributário bem executado, tem-se uma diminuição do custo tributário, o que leva a situação de se evitar uma diminuição do patrimônio em decorrência do ônus fiscal. Daí que, em se tratando de um planejamento tributário empresarial, há a obtenção de uma vantagem competitiva¹⁶.

¹⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.45.

¹⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o Planejamento Tributário e a Desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica, p. 69-170. TÔRRES, Heleno Taveir, QUEIROZ, Mary Elbe (Coordenação) Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005. p. 87.

1.1.5. Situações que Não Caracterizam Planejamento Tributário

A este respeito, cumpre esclarecer, no estudo dos limites do planejamento tributário, que três situações que, embora possam acarretar uma economia de tributos, não caracterizam o planejamento tributário.

Assim, na lição de Marco Aurélio Greco, são três os conjuntos de condutas: as condutas repelidas que são as hipóteses que configuram ilícitos, as condutas desejadas ou induzidas, que são as condutas que se utilizam do tributo com fim extrafiscal, e as condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento, que são as condutas denominadas opções fiscais expressamente contempladas na legislação¹⁷.

De se destacar, principalmente, que é entendimento quase uníssono na doutrina pátria que se determinada conduta é sancionada negativamente pelo ordenamento, essa conduta ilícita não configura planejamento tributário:

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar atos ilícitos contamina o planejamento descaracterizando-o¹⁸.

Ademais, também é possível mencionar outro conjunto de condutas que não configuram o planejamento tributário, qual seja o conjunto de condutas “indiferentes” ao ordenamento jurídico. Compõem este conjunto as “puras substituições materiais” e as “meras abstenções de fato¹⁹”.

Ocorre a primeira hipótese quando o contribuinte, dentro de seu campo de liberdade individual, altera seu perfil de consumo porque a carga tributária é elevada. Por exemplo, quando uma empresa deixa de adquirir determinada matéria prima mais cara e passa a comprar uma mais barata.

Por sua vez, a segunda hipótese se verifica quando o contribuinte deixa de realizar determinadas condutas sem que isso tenha objetivo relacionado à redução da carga fiscal.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.84.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.84:

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.85.

1.1.6. Planejamento Tributário Enquanto Processo e Enquanto Produto

Interessante uma distinção realizada por Heleno Tôrres no sentido de que o planejamento tributário pode ser analisado sob dois aspectos: planejamento tributário como processo (ou procedimento de planejar); e planejamento tributário como produto (ou resultado desse processo).

Enquanto processo ou procedimento, o planejamento tributário é um trabalho no qual, segundo roteiros e métodos determinados, realizam-se os atos de prever, preparar e antecipar algo que ainda não aconteceu. Todo esse procedimento é realizado por etapas e com objetivos definidos.

Assim, o planejamento tributário, enquanto processo ou procedimento, é uma atividade de interpretação do sistema normativo, que visa criar um modelo de ação para o contribuinte, seja por meio da realização de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não incidência ou menor incidência, seja por meio da busca de isenção, ou por meio da realização de negócios que culminem na eliminação ou redução do tributo devido²⁰.

Desse modo, vislumbra-se que o planejamento tributário é uma espécie de “teste”, haja vista o objetivo de antecipar os efeitos e consequências jurídicas, visando à realização da operação com a maior economia de tributos.

Nas lições de Heleno Tôrres:

Por esse ângulo, o planejamento tributário é uma espécie de teste preventivo que o operador faz do ordenamento vigente, numa projeção do ordenamento sobre os atos ou negócios jurídicos que pretende constituir.²¹

Já pela outra forma de se analisar o planejamento tributário, qual seja, enquanto produto ou resultado do procedimento examina-se o conteúdo resultante do planejamento: o próprio ato planejado.

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.175

Assim, por esse prisma, o planejamento tributário refere-se ao rumo ou orientação que norteará a conduta humana na constituição dos atos jurídicos. Essa orientação, que nada mais é do que uma ação que visa determinar onde se está e para onde se vai, irá dirigir o sujeito que assumirá a decisão sobre o negócio jurídico pretendido.

Nessa tarefa, o planejamento tributário enquanto produto irá assumir a forma de enunciados: orientações, recomendações ou exortações: as orientações são propostas que oferecem elementos cognitivos suficientes para a tomada de decisão, já as recomendações são advertências que visam acautelar o tomador de decisão e, por fim, as exortações são conselhos que visam estimular e persuadir o tomador de decisão, apelando para valores e princípios.

Destarte, conclui-se que o planejamento tributário se afigura como uma tecnologia²² preventiva, haja vista ser produto da ciência e envolver um conjunto de instrumentos, métodos e técnicas que visam às resoluções de problemas, oferecendo condições para diminuir, evitar ou procrastinar a incidência tributária. Assim, serve tanto como um instrumento para a tomada de decisão do operador, auxiliando na organização do negócio pretendido de modo mais eficaz e legítimo; quanto como um método de prevenção de conflitos, pois antecipa as consequências jurídicas impostas pelo ordenamento.

1.2. Evasão Fiscal

1.2.1. Considerações Iniciais

Primeiramente, mister advertir que a doutrina, de um modo geral, diverge quanto aos conceitos utilizados, de modo que para fenômenos semelhantes, muitas vezes utilizam-se de terminologias distintas. Desse modo tomamos precauções para uniformizar os termos aqui utilizados para não confundir o raro leitor. Ademais, “não existem nomes verdadeiros ou falsos. Há, tão somente, nomes aceitos ou não aceitos.”²³

²² Segundo o dicionário o termo tecnologia refere-se: Conjunto dos processos especiais relativos a uma determinada arte ou indústria. Linguagem peculiar a um ramo determinado do conhecimento, teórico ou prático. Aplicação dos conhecimentos científicos à produção em geral (Dicionário Eletrônico Michaelis, disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=evas%E3o>> data de acesso: 06/09/2013.)

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros. p. 9.

Antes tema marginal, a evasão fiscal tem recebido destaque dentro das discussões no âmbito do direito tributário em virtude de interesses de direito financeiro, relacionado ao ajuste de contas da economia estatal, bem como a redução da carga de impostos exigida dos contribuintes²⁴.

Irmã gêmea do tributo, a evasão coexiste com os sistemas tributários²⁵. Fenômeno que deve ser reprimido, a evasão brota de diversas causas e circunstâncias, tais como a própria natureza humana, bem como as estruturas sociais, políticas e econômicas²⁶.

Helena Tôres pontua que são inúmeras as motivações para que o contribuinte adote uma conduta evasiva, tais como “a complexidade do sistema tributário, o excessivo número de regimes tributários, com alíquotas elevadas e poucas faixas de progressividade, o crescimento da carga tributária total, de conjunto, tendo em vista o somatório dos vários tributos, ou mesmo a ineficiência administrativa no controle dos ilícitos fiscais.”²⁷.

Nesse sentido, Hermes Marcelo Huck leciona que na evasão, “o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação de custo/benefício com o risco que corre”:

Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não-pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco²⁸

Outro fator determinante para disseminação da prática evasiva pelos contribuintes é o grau de eficácia da máquina fiscal, ou seja, a adequação ou não da administração para realizar a fiscalização e o cumprimento das normas²⁹.

²⁴ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 177.

²⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 10.

²⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 10.

²⁷ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.179.

²⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.58.

²⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.58.

1.2.2. Conceito de Evasão *Lato Sensu* e a Classificação Elaborada por Antônio Roberto Dória

Segundo os dicionários, evasão revela o ato de evadir; fuga, evasiva, subterfúgio³⁰. Portanto, evasão fiscal, em uma acepção ampla, determina indistintamente qualquer forma de eximir-se à tributação. Desse modo, o fenômeno da evasão fiscal *lato sensu*, é conceituado como toda e qualquer ação ou omissão que visa elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária³¹.

Um dos primeiros autores brasileiros que se dedicou a fazer uma classificação do fenômeno da evasão fiscal foi Antônio Roberto Sampaio Dória, para quem a evasão fiscal é fenômeno complexo e abriga em seu gênero muitas espécies.

Assim sendo, referido autor dividiu a evasão fiscal em dois grupos, visando distinguir todas as modalidades possíveis de evasões fiscais: evasão omissiva e evasão comissiva. Em seguida subdividiu a evasão omissiva em evasão impropria e evasão por inação, bem como subdividiu a evasão comissiva em evasão ilícita e evasão lícita ou legítima³².

A citada evasão imprópria seria causada pela tributação excessiva, de modo que pode ser visualizada quando o contribuinte deixa de praticar atos de que decorreriam obrigações tributárias. Assim, quando o agente deixa de praticar um ato ou negócio, evitando a incidência do imposto, configura-se em um tipo impróprio da figura evasiva, pois consiste apenas na abstenção da prática de determinados atos dos quais decorreria uma imposição tributária. Resumindo, pode-se dizer que tal modalidade ocorre mediante uma abstenção de incidência.

Também configura evasão impropria a hipótese de transferência econômica do ônus fiscal, resultando em um deslocamento da responsabilidade do sujeito passivo. Ou seja,

³⁰Dicionário Eletrônico Michaelis, disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=evas%E3o>> data de acesso: 06/09/2013.

³¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 09.

³² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 15.

transfere-se a obrigação tributária de um contribuinte para outro. De qualquer modo, o Fisco receberá o tributo devido, ainda que não seja pago pelo contribuinte original.

Sobre o fato dessa espécie de evasão receber a alcunha de impropria, ressalta-se que o conceito de evasão exige não apenas evitar o ônus fiscal, mas também a determinação do agente em atingir um fim específico³³. Ou seja, o fim que se tem em vista, pelo contribuinte, é atingir determinado resultado econômico, e, simultaneamente, evitar o ônus fiscal decorrente desse resultado³⁴.

Desse modo em se tratando de hipótese em que "o contribuinte se exclui conscientemente de uma determinada realidade econômica, ele também exclui por definição o próprio pressuposto da tributação (fato gerador = situação econômica)³⁵". Daí preferível designar esse tipo de evasão virtual como evasão impropria.

Pensamento semelhante tem Hermes Marcelo Huck, para quem "na hipótese de omissão, de abstenção da prática do ato ou negócio, não se pode falar em evasão, porquanto esta pressupõe a prática do ato objetivado sem o pagamento do imposto devido [...]"³⁶.

Mais relevantes, em virtude dos danos causados ao Tesouro Público, são as evasões omissivas por inação, que resultam da inação do devedor, depois de concretamente ocorrido o fato gerador³⁷. Estas podem ser decompostas em involuntárias e voluntárias.

No primeiro caso, referente às condutas não intencionais, ocorre uma omissão do contribuinte posterior à ocorrência do fato imponible. Aduzida omissão, muito frequente, decorre da ignorância, pelo sujeito passivo, da existência da obrigação tributária.

³³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.16.

³⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 16.

³⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 16 e 17.

³⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.16 e 17.

³⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 18.

De outro lado, também há a evasão omissiva intencional ou voluntária, “com características de fraude e sonegação³⁸”, ou nas palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória, simplesmente *sonegação*.

Aludida modalidade é consubstanciada em uma ação consciente e voluntária do devedor que não salda, no tempo e forma legalmente prevista, a obrigação tributária, ou ainda quando não apresenta ao Fisco elementos suficientes para que seja efetuado o lançamento cabível.

Quanto à evasão comissiva, sempre intencional, esta é subdividida, por Roberto Sampaio Dória, em evasão ilícita e evasão lícita. De se destacar que não só Sampaio Dória, mas considerável parcela da doutrina tributária brasileira também distingue a existência de um procedimento evasivo lícito e de outro ilícito³⁹.

Evasão ilícita seria aquela ação que por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, o contribuinte busca, consciente e voluntariamente, afastar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. Recebe de Sampaio Dória a alcunha de fraude fiscal, bem como é subdividida em três espécies: fraude (evasão por meios ilícitos), simulação fiscal (evasão cujos processos seriam apenas aparentemente lícitos) e conluio fiscal (fraude fiscal mediante o ajuste doloso de duas ou mais pessoas).

Por sua vez, evasão lícita, também designada de elisão ou economia fiscal, seria aquela ação consubstanciada em uma conduta preventiva, na qual o contribuinte, por meio de processos lícitos, ao menos em sua aparência, afastaria, reduziria ou retardaria a ocorrência do fato gerador do tributo devido⁴⁰.

De se ressaltar que muitos doutrinadores preferem o termo elisão ao invés de evasão lícita⁴¹, tendo em vista que o termo evasão possui um sentido de algo ilícito,

³⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.18.

³⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.18.

⁴⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.18.

⁴¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 25.

furtivo, dissimulado, de modo que referida expressão não deve ser empregada conjuntamente com os adjetivos legal ou lícito, pois isto originaria uma “contradição terminológica⁴²”.

Nesse sentido, Sampaio Dória:

Pois hoje evasão sugere de imediato a fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação (ex., evasão de presos). Ora, acrescentar-lhe os adjetivos ilegal e legal seria, num caso, pleonástico, e no outro, incompatível.

Hermes Marcelo Huck resume sucintamente as espécies de evasão comissiva:

“A evasão ilícita, praticada pelo contribuinte após o nascimento da obrigação tributária, é conhecida na doutrina sob distintas expressões, todas elas guardando conteúdo semelhante, tais como evasão ilegal ou fraude fiscal, implicando em todos os casos a presença da intenção dolosa de fugir ao pagamento do imposto devido. Em contrapartida, e evasão dita lícita, é consignada nos trabalhos doutrinários também por formas diversas, tais como elisão fiscal, elusão, evasão legítima ou legal, fraude lícita, economia fiscal, planejamento tributário, evasão permitida, negócio fiscalmente menos oneroso, dentre outros⁴³”.

1.2.3. Evasão Fiscal *Stricto Sensu* ou como Antítese da Elisão Fiscal

Como já dito evasão *lato sensu* é toda e qualquer ação ou omissão que visa elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Entretanto, em sentido estrito, entende-se que evasão fiscal determina uma conduta – voluntária e dolosa, seja omissiva ou comissiva – do sujeito passivo da obrigação tributária que se exime ao cumprimento dessa obrigação, total ou parcialmente⁴⁴.

À luz da conceituação elaborada por Sampaio Dória, pode-se perceber que há certa divergência conceitual no tema em questão⁴⁵. Todavia, de um modo geral, a doutrina apresenta o termo evasão fiscal como o oposto da elisão fiscal, de modo que aludido

⁴² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.31.

⁴³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.19 e 20.

⁴⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 178.

⁴⁵ “Contudo, mesmo nessa acepção estrita, alguns limitam a configuração de evasão fiscal à fraude e ao contrabando. Outros a ampliam, acolhendo em seu conceito até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei, atos involuntários, como erros de cálculo etc. Preferimos entendê-la sob uma formação que a reserve como modo de evitar a entrega da prestação do tributo” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P. 178)

fenômeno ocorreria nos casos em que o contribuinte “não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida a título de determinação legal”⁴⁶.

O doutrinador Paulo Ayres Barreto emprega o termo evasão fiscal para designar a conduta que se utiliza de meios qualificados na legislação tributária como ilícitos para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido ou postergar a sua incidência⁴⁷.

Em que pese os distintos conceitos apresentados, Hermes Marcelo Huck se utiliza da expressão evasão fiscal para determinar a conduta ilegal ou fraudulenta “do contribuinte que foge ao pagamento do tributo devido, por qualquer forma mais ou menos criativa partindo-se do pressuposto de que o fato impositivo já ocorreu e encontra-se o agente na posição de devedor da obrigação tributária”⁴⁸.

Por sua vez, em uma “tentativa de neutralização e estabilização dessa nomenclatura”⁴⁹, Sampaio Dória se utiliza do termo fraude e evasão para retratar uma conduta que busca eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido.

Assim, pode-se dizer que a evasão fiscal, em sentido estrito, é expressão cabível para designar o procedimento que o ordenamento proíbe, portanto ilícito, adotado com a finalidade de incorrer em uma carga tributária menor. Ou seja, evasão designa uma conduta que enseja o não pagamento de tributos mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento jurídico. De se destacar, por fim, que por ser uma conduta ilícita, a aversão gera a aplicação da respectiva sanção prevista em lei, de modo que pode dar ensejo à desconsideração do negócio jurídico realizado ou à sua requalificação para fins tributários, acarretando, também, a aplicação da penalidade prevista na legislação.

⁴⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.30.

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 242 e 243.

⁴⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.44.

⁴⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 25.

1.3. Elisão Fiscal

1.3.1. Considerações Iniciais

Antes de tudo, importante ressaltar novamente que muitas vezes é tênue a linha demarcatória existente entre a elisão fiscal e a evasão fiscal. Todavia, a elisão fiscal, “como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distingue da evasão⁵⁰”. Assim, na elisão, a “licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva⁵¹”.

Helena Tôrres adverte, todavia, que segundo a definição encontrada no dicionário, elisão é o ato ou efeito de elidir, que por sua vez significa o ato de eliminar algo, suprimir⁵². Desse modo, o termo não poderia ter sido utilizado para designar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos. Contudo, em virtude do grau de acatamento que obteve, “preferível é manter a *elisão* com esse significado, como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito⁵³”.

Ao contrário do conceito de evasão, que revela uma noção de escapar da relação jurídica tributária, a definição de elisão ilustra uma conduta que busca evitar determinada relação jurídica tributária. Desse modo, tem-se que “aquele que evita (*avoids*) o imposto não simula ou falseia⁵⁴”.

Portanto, o termo elisão designa uma maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de tributo, antes da ocorrência do seu fato gerador, visando impedir, assim, o nascimento da obrigação tributária.

⁵⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.32.

⁵¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 32.

⁵² HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2001.

⁵³ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.188.

⁵⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.37.

1.3.2. Elisão Tributária na Doutrina

Os doutrinadores brasileiros, de um modo geral, identificam a elisão tributária como um fenômeno lícito, no qual ocorre uma conduta que visa evitar a obrigação tributária, sem violá-la e utilizando-se dos espaços livres de tributação, visando obter uma legítima economia de tributos⁵⁵.

Hermes Marcelo Huck define elisão como uma série de condutas (atos ou omissões) “destinadas a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos⁵⁶”.

Luiz César Souza de Queiroz emprega o termo elisão para designar o procedimento lícito e implicitamente autorizado, que é utilizado com o propósito de incorrer em uma menor carga tributária⁵⁷.

Paulo Ayres Barreto leciona que elisão é um direito subjetivo assegurado ao contribuinte de evitar, por meios lícitos, a ocorrência do fato jurídico tributário, de modo a reduzir o montante devido a título de tributo ou postergar a sua incidência⁵⁸.

Por seu turno, Sampaio Dória se utiliza dos termos elisão ou economia fiscal para retratar a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador⁵⁹. Nesse sentido: “A ação individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador⁶⁰”.

Para tanto, na elisão ou economia fiscal o “agente visa a certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro

⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.182.

⁵⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.44 e 45.

⁵⁷ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza. *Limites do Planejamento Tributário*, p. 735-758. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coordenação) *Direito Tributário: Homagem a Paulo de Barros Carvalho*. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2008. P. 739.

⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 241.

⁵⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 25.

⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 93.

do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem⁶¹.”

Portanto, para Sampaio Dória, a elisão tributária tem como requisitos essenciais a “natureza lícita dos meios utilizados, eficácia dos meios (efetividade da forma e compatibilidade desta com o conteúdo, produção de resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato gerador⁶²”.

Esse mesmo autor subdivide a elisão em duas espécies, a elisão induzida pela lei, e a elisão resultante de lacunas da lei. Pela primeira espécie, certas modalidades de negócios são praticadas tendo em vista benevolências estipuladas pelo legislador (isenções, não incidências, reduções), mormente em virtude de razões extrafiscais⁶³. Daí que pode ser denominada como uma “evasão fiscal organizada pelo próprio legislador⁶⁴”.

“Nestes casos de indução legal, não há, em regra, necessidade de o indivíduo amoldar os resultados econômicos, que visa, às formas jurídicas mais adequadas do prisma fiscal, Os resultados objetivados são diretamente atingidos, sem alteração da estrutura negocial com que normalmente vêm revestidos, porquanto a lei, de modo ineludível, assim os quer beneficiar. Destarte, poder-se-ia denominar tal elisão como imprópria. A verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas da lei, examinada sob letra (b) infra⁶⁵.”

Por sua vez, a elisão resultante de lacunas da lei é considerada a “autêntica elisão fiscal⁶⁶”, aquela que, como se verá, “apresenta problemas de legitimidade jurídica e correção ética⁶⁷”, haja vista a necessidade de o indivíduo modelar os resultados econômicos às formas jurídicas mais adequadas.

⁶¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 21.

⁶² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 93.

⁶³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 28.

⁶⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 29.

⁶⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 29.

⁶⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 31.

⁶⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos

Por sua vez, Diva Malerbi atribui ao termo elisão a característica de direito subjetivo público, ou seja, “um direito relativo a uma liberdade constitucionalmente assegurada e que se traduz na pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida pela lei como de não-ingerência estatal no fenômeno da tributação⁶⁸”.

Desse modo, sob este ponto de vista, a elisão fiscal não é repreendida pelo ordenamento e sequer deve ser, pois o contribuinte atua no exercício de sua autonomia privada e sem qualquer ofensa ao ordenamento. Assim, o contribuinte tem a liberdade de optar, dentre as formas jurídicas disponíveis, por aquela que seja menos onerosa em termos tributários. Portanto, dentre as várias opções que o ordenamento oferece, o contribuinte pode realizar seu ato ou negócio jurídico da forma menos gravosa.

Nesse sentido, argumenta-se que o legislador deixa certas lacunas no sistema tributário, e eventualmente, até deseja permitir a prática da elisão, tendo em vista certos propósitos. Desse modo, em virtude da engenhosidade dos contribuintes e planejadores tributários, determinados fatos escapam à tributação, sem, no entanto, os desnaturar⁶⁹. Assim, os contribuintes se aproveitam licitamente de práticas elisivas, “aceitando a premissa de que, se o legislador não as quer, pelo menos não as vedou expressamente⁷⁰”.

1.3.3. A Questão da Legitimidade da Elisão Tributária: Elisão Lícita e Ilícita

No que diz respeito a Hermes Marcelo Huck, o contribuinte, quando assume um comportamento elisivo, fruto de um planejamento fiscal, busca um determinado fim econômico, mas para reduzir ou eliminar o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, procura por instrumentos lícitos, outra forma de exteriorização dos atos que levam àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas de forma que o direito privado lhe oferece⁷¹.

Advogados, 1971. p. 31.

⁶⁸ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 80.

⁶⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 30.

⁷⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 31.

⁷¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.18.

Assim sendo, essa operação terá como resultado fenômenos econômicos análogos aos inicialmente pretendidos, todavia, com regime tributário diverso em virtude das distintas formas com que a operação possa ser legalmente revestida⁷².

O mesmo autor ainda adverte, contudo, que o comportamento elisivo é lícito quando, na escolha das formas jurídicas à disposição do agente, o ato ou negócio jurídico que realiza não apresenta divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada na transação, ou mais precisamente, como anota Diva Malerbi, quando a “*intentio facti* e a *intentio juris* mostrarem-se coincidentes⁷³”. Para este cenário utiliza-se comumente a expressão elisão lícita, ou então simplesmente elisão.

Por outro lado, é empregado o termo elisão ilícita para designar a prática que utiliza o agente quando visa não se envolver na relação tributária, “mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma, possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica⁷⁴”.

O mesmo autor, ainda leciona que parte considerável da doutrina comunga do entendimento segundo o qual a utilização de formas claramente inadequadas ou anormais revela uma conduta ilícita, mesmo que a forma escolhida para o ato jurídico não seja proibida.

Outro ponto de vista acerca da legitimidade da elisão é expresso por doutrinadores como Sampaio Dória e Alberto Xavier, para os quais a elisão pertence à categoria jurídico-dogmática do “negócio jurídico indireto”.⁷⁵

⁷² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.19.

⁷³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.39.

⁷⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.45.

⁷⁵ “Percebe-se, desde já, que Alberto Xavier e Sampaio Dória adotam um conceito de elisão mais abrangente, que inclui a manipulação de formas lícitas para a obtenção de economia fiscal, a qual se assemelha à ideia de “evasão tributária em sentido estrito” ou de “abuso de formas jurídicas” defendida por Amílcar de Araújo Falcão. Não obstante, para os dois primeiros, a elisão, tal como por eles concebida, seria lícita, enquanto que, para o último, ilícita.” (NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento Fiscal e Elusao Tributária na Constituição e Gestão de Sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. 225 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2010.)

Nesse sentido, Sampaio Dória leciona que o negócio jurídico indireto, ou com fins indiretos tem como característica própria o emprego de negócios jurídicos para a consecução de objetivos normalmente alcançados por outras vias⁷⁶. Assim, se caracteriza como “esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos do que lhe são peculiares”⁷⁷.

Outrossim, Sampaio Dória leciona que o negocio jurídico indireto pode ser concebido sob 3 modalidades: de exclusão, de redução de retardamento:

“(a) negocio indireto tributário de exclusão – a estrutura do negocio jurídico típico é pressuposto legal de incidência e a do negocio indireto selecionado configura hipótese de não-incidência, isenção ou imunidade;
(b) negocio indireto tributário de redução – o individuo não pretende subtrair-se á tributação, mas amortecer-lhe o impacto quantitativo, com a adoção de negocio indireto objeto de estatuição tributaria menos onerosa.
(c) negocio indireto tributário de retardamento – o negocio indireto desencadeia consequências tributárias imediatas e o indireto, conquanto resulte afinal em identidade de tributação, posterga-a por tempo mais ou menos longo”⁷⁸.

Sobre o negócio jurídico indireto, o motivo que induziu à opção pela forma adotada, isto é, sua causa, é juridicamente irrelevante. Do mesmo modo, a motivação de sua utilização, qual seja, a intenção de ver reduzido o tributo, não pode ser utilizada para qualificar o negócio jurídico ou ato como ilícito.

Nesse sentido, Sampaio Dória:

“O motivo que induz à opção pelo meio técnico, através do qual as partes procuram um escopo ulterior próprio, que transcende do escopo típico, isto é, sua causa, é juridicamente irrelevante. Assim, também em sua utilização no campo fiscal, a motivação do negócio indireto (intenção de elidir, mercê da forma indireta ou alternativa, obrigação tributária) permanece estranha a ele, marginal a seus efeitos e insuscetível de qualifica-lo para determinar-lhe, por apenas tal fundamento, a eventual ilicitude.”⁷⁹

Assim, por essa perspectiva, inexistindo simulação, o negócio jurídico indireto, quando não incorre em fraude, é juridicamente válido, e deve ser submetido à disciplina jurídica do negócio realizado, cuja consequência legal buscam as partes contratantes.

⁷⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 54.

⁷⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 54.

⁷⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 55.

⁷⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 54 e 55.

Portanto, é nesse ponto que surge o debate acerca da extensão da legitimidade da elisão fiscal (ou seja, qual o limiar a partir do qual a conduta elisiva não será mais considerada legítima), haja vista que o contribuinte pode, por meio de condutas lícitas, praticar negócios jurídicos insólitos ou não usuais com a finalidade de não pagar ou pagar menos tributo.

Nesse sentido, pode-se argumentar que “na elisão, em verdade, o contribuinte encontra uma saída que o legislador não fora suficientemente previdente para trancar, quando referiu de expresso como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico (geralmente usuais), mais omitiu outras (frequentemente as incomuns)⁸⁰.”

Portanto, sob esse ponto de vista, com a elisão, o contribuinte visa, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele ato ou negócio jurídico dentro do acervo de alternativas válidas que a lei oferece, “prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem⁸¹”.

Todavia, segundo parte numerosa da doutrina, é rotulada como conduta ilícita àquela que for praticada por atos manifestamente anormais e com o único propósito de escapar da tributação, ainda que a forma adotada não seja vedada.

Nesse sentido, utiliza-se das palavras de Hermes Marcelo Huck para quem:

“É ponto comum em significativa parte da doutrina a convicção de que a recorrência do contribuinte a formas manifestamente inadequadas ou anormais para o ato jurídico, com o único propósito de fugir ao tributo que onera o ato jurídico que de fato busca, e mais, quando essa anormalidade não apresenta outra explicação racional senão a de evadir-se à tributação, torna a conduta ilícita, ainda que a forma adotada não seja, em si mesma, vedada pelo direito privado⁸²”.

Observa-se, portanto, que há divergência doutrinária nessa zona intermediária entre a licitude e a ilicitude da elisão fiscal, principalmente no tocante à exigência de que

⁸⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 74.

⁸¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 21.

⁸² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.39.

esses meios legalmente permitidos apresentem ou não “*divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes*”⁸³”.

Paulo Ayres Barreto resume a questão:

É possível afirmar, assim, que a doutrina brasileira atribui, à expressão elisão tributária distintas conotações, que, em geral, estão no campo da licitude dos atos praticados, havendo, contudo, manifestações de relevo que identifiquem a possibilidade de práticas elisivas que se qualifiquem como ilícitas, ou ainda que se situem em um patamar intermediário entre a licitude e a ilicitude, refutando a aplicação de uma lógica bivalente⁸⁴.

Assim, o problema reside em até que ponto é possível recorrer a negócios fiscais menos onerosos com base expressa ou implícita na lei e mediante o exercício legítimo da autonomia privada.

Independentemente, desta celeuma que será tratada adiante, conclui-se que a doutrina, de uma forma geral, caracteriza a elisão tributária como a conduta ou omissão destinada a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos. Assim, é a expressão utilizada pela doutrina para designar a atuação preventiva que visa evitar a subsunção tributária, com o escopo de reduzir o tributo que seria devido ou postergar sua incidência, sempre através de atos lícitos⁸⁵.

1.4. Evasão e Elisão Fiscal - Critérios de Distinção

1.4.1. Considerações Iniciais

Finda a abordagem das figuras da elisão fiscal e evasão fiscal, e antes de tratar na zona nebulosa existente entre ambas as figuras, resta agora realizar uma análise conjunta

⁸³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.39.

⁸⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 175

⁸⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 172

destas figuras, para que possamos fazer algumas distinções, bem como apresentar alguns critérios diferenciadores.

Primeiramente insta salientar que tanto na elisão fiscal quanto na evasão fiscal o fim almejado é o mesmo, qual seja, reduzir o montante do tributo devido, de modo a ter o menor custo tributário possível.

Assim, no que se refere à distinção entre as figuras da evasão e elisão, o elemento subjetivo é de pouca valia, visto que em ambas as figuras a intenção do contribuinte é a de não pagar ou pagar menos tributo⁸⁶.

Sampaio Dória, com grande destaque, antes de estabelecer critérios usados para distinguir a evasão da elisão, pontua elementos comuns a ambas as figuras, quais sejam, a ação, a intenção, a finalidade e o resultado. Assim, por consequência “de nenhum deles pode logicamente depender a distinção das figuras em pauta⁸⁷”, de modo que diferem os meios e o momento de sua efetivação.

Desse modo, visualizam-se os dois critérios diferenciadores mais aceitos na doutrina⁸⁸, que ainda influenciam muitos autores⁸⁹, e que irão definir se determinada conduta é válida ou não para se alcançar uma economia de impostos, quais sejam a “*natureza dos meios eficientes para sua consecução*⁹⁰” e o “*momento da utilização dos meios*⁹¹”.

Nesse sentido, nos termos dos ensinamentos de Sampaio Dória:

⁸⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.28.

⁸⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 32.

⁸⁸ Nesse sentido: “A doutrina brasileira costuma definir a legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos com base principalmente no critério da licitude dos atos praticados pelo contribuinte, avaliado ao lado do critério cronológico, o qual busca verificar se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador” (GERMANO, Livia de Carli. *A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. 2010. 201 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.)

⁸⁹ Nesse sentido: “Ainda nos dias atuais os critérios da licitude e do momento da utilização dos meios, exclusivamente, influenciam muitos autores na caracterização da legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos.” GERMANO, Livia de Carli. *A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. 2010. 201 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

⁹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 32.

⁹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 33.

A doutrina brasileira define a legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos com base principalmente em dois critérios. O primeiro critério diz respeito à licitude dos atos praticados pelo contribuinte, por sua vez, o segundo critério, definido como cronológico, examina se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador⁹².

1.4.2. Critério da Licitude dos Meios

Quanto ao primeiro critério diferenciador entre a evasão fiscal e a elisão fiscal, critério este que reside nos meios utilizados para se obter uma menor carga tributária, pode-se estabelecer que, enquanto na elisão fiscal os meios utilizados são lícitos, porquanto o sistema jurídico não proíbe determinado comportamento, na evasão fiscal os meios são ilícitos, pois o procedimento adotado é vedado pelo ordenamento jurídico. Conclui-se, assim, que se tratando da elisão fiscal, “a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva⁹³”.

Ademais, segundo Sampaio Dória, o critério da licitude deve ser utilizado como uma fase preparatória para as posteriores averiguações, pois se o meio é ilícito, “*esta circunstância já comanda, por definição, a ilicitude jurídica do resultado. Se lícitos os métodos, tollitur quaestio e os resultados é que demandam ulterior investigação*⁹⁴”.

Desse modo o critério da licitude seria uma fase preparatória para os estágios investigatórios seguintes (momento de sua utilização e eficácia dos meios, efetividade da forma e sua compatibilidade com o conteúdo, produção dos resultados próprios)⁹⁵.

Assim sendo nota-se que o debate acerca da licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte não é isoladamente um critério seguro para distinguir a elisão da evasão.

1.4.3. Critério Temporal

Portanto, faz-se necessário a conjugação do critério da licitude com outro fator de distinção entre ambas as figuras, critério este que reside no aspecto temporal, mais

⁹² (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 58-59).

⁹³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 32.

⁹⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 84

⁹⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 84

precisamente na cronologia do ato praticado. Referido critério se funda em uma suposta diferença temporal entre a conduta evasiva e a conduta elisiva.

Desse modo, sob esse critério de distinção, o fator tempo determina a fronteira entre o comportamento legítimo e o ilegítimo, de modo que se faz necessário estabelecer quando foram praticados os atos: se foram cometidos antes ou após a ocorrência do fato impositivo. Desse modo, se os atos foram praticados antes, tem-se a figura da elisão fiscal, todavia, se praticados depois, tem-se a figura da evasão fiscal.

Sacha Calmon Navarro ensina que referido critério fora introduzido no Brasil por Rubens Gomes de Souza, que o descreveu como “o único critério seguro para distinguir a evasão da elisão”. Assim, seria imprescindível verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador, de modo que na primeira hipótese, trata-se de elisão, na segunda trata-se de evasão fiscal⁹⁶.

Explica-se que em virtude da obrigação tributária ter natureza *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge apenas com a ocorrência do fato gerador. Portanto, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, o contribuinte não poderá ser tributado, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo.

Huck ensina que a distinção baseada no critério cronológico está correlacionada à interpretação literal do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional:

“A distinção fincada na cronologia busca consagrar como licita a elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, numa interpretação literal, defendida por alguns autores brasileiros, do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, quando dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”⁹⁷.”

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, São Paulo: Dialética, 1998, p.174

⁹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.28.

Todavia, é de se ressaltar que o critério temporal, muito embora tenha sua utilidade, não se tem apresentado como plenamente suficiente, haja vista que a distinção entre as figuras da elisão fiscal e evasão fiscal não decorre apenas da anterioridade do fato gerador⁹⁸.

Nesse sentido, pode-se questionar a eficiência do critério cronológico diante da constatação de que o contribuinte pode, antes da ocorrência do fato gerador, planejar determinados procedimentos evasivos tendentes a mascarar ou mesmo ocultar a ocorrência deste⁹⁹. Desse modo, referido critério, na prática, não auxilia na identificação das figuras de elisão ou de evasão.

Todavia, o critério cronológico, apesar das críticas, também tem seus méritos, pois visa contrapor hipóteses em que o indivíduo *evitou* a ocorrência do fato gerador com aquelas hipóteses em que o contribuinte *ocultou* o fato gerador efetivamente ocorrido. Ou seja, na teoria, a diferença entre a economia legítima de tributos e a evasão se estabelece com a indagação sobre se as práticas adotadas evitaram que o fato gerador ocorresse ou ocultaram (simularam) um fato gerador já ocorrido.

Desse modo, o contribuinte, ao praticar uma conduta tida como elisiva, utiliza-se de meios lícitos, e atua sobre a realidade econômica antes “que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência” ao passo que na evasão, o contribuinte utiliza-se de meios ilícitos e fraudulentos, de modo que opera uma “distorção da realidade econômica” no momento ou após a sua manifestação “sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência”¹⁰⁰.

Daí se falar que a elisão é não entrar na relação fiscal, e por outro lado, a evasão é sair dela furtivamente, atuando através de meios ilícitos.

⁹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.29 e 30.

⁹⁹ Nesse sentido, Hermes Marcelo Huck exemplifica que: “O contribuinte que deixa de emitir uma nota fiscal ou que altera o valor da operação tributável, praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial ou industrial, comete a evasão tributária, violando dispositivo de lei, sem embargo de ter praticado a fraude anteriormente á ocorrência do fato gerador ou imponible.” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.30.)

¹⁰⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 33.

Percebe-se, portanto, que a utilização dos critérios apresentados não é isolada¹⁰¹, e que é da junção de ambos os critérios que se pode efetivamente realizar a distinção entre ambas as figuras: a legítima economia de tributos por meio de um planejamento tributário e a economia de tributos mediante a prática de ilícitos legalmente tipificados. Nesse sentido, o doutrinador Marco Aurélio Greco resumiu a questão a questão dos critérios diferenciadores com maestria:

“O primeiro, de caráter cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriores surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica positiva do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança. O segundo é o critério da licitude, no sentido de que o efeito deveria resultar de atos lícitos. Este seria, em última análise, o elemento fundamental do planejamento tributário que tornaria os atos ou negócios jurídicos realizados inquestionáveis pelo Fisco, que não poderia impedir a produção dos efeitos pretendidos pelo contribuinte.”¹⁰²”

Insta destacar, por fim, que parte essencial dessa problemática repousa no critério da licitude, haja vista que é nesse ponto que se discute o embate entre os princípios constitucionais e teorias que permeiam o planejamento tributário.

1.5. Princípios Constitucionais Pertinentes ao Planejamento Tributário

1.5.1. Considerações Iniciais

A liberdade individual de os indivíduos organizarem seus negócios do modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um tema fortemente relacionado às garantias constitucionais.

¹⁰¹ “O problema não está no critério cronológico, como muitos apontam, até porque em nenhum momento seus idealizadores pretenderam sua utilização isolada, visto que sempre se fez referência a sua conjugação com outros critérios como o da licitude dos atos praticados.” (GERMANO, Livia de Carli. A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos. 2010. 201 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.)

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 113.

De outro lado, é imprescindível que o cumprimento da lei tributária seja efetivo, de modo que todos contribuam segundo sua capacidade econômica, para que o Estado possa realizar o que se propõe, considerando todos os direitos sociais.

Daí logo se percebe uma constante tensão entre os princípios da legalidade tributária, da tipicidade da tributação e segurança jurídica, de um lado, e da capacidade contributiva e solidariedade social, de outro.

Como se verá, alguns doutrinadores possuem uma concepção de que o princípio da tipicidade da tributação, expressão do princípio da legalidade, permite ao contribuinte uma gama de alternativas de comportamentos, haja vista a certeza de que podem agir livremente, “com plena segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos¹⁰³”.

Dessa maneira, a pretensão tributária do Estado ficaria adstrita a um número restrito de tributos, de modo que fora desse quadro delimitado pelo princípio da legalidade sobraria o “campo livre de tributo¹⁰⁴”.

Por outro lado, outra corrente de doutrinadores entende que à luz do Estado Democrático e Social de Direito, a autonomia da vontade é limitada, tendo em vista o maior prestígio do interesse social sobre o particular. Assim, os princípios da solidariedade e da igualdade determinam um compartilhamento equânime das despesas públicas, de modo que justificam a restrição das liberdades individuais.

Desse modo, o direito dos cidadãos se organizarem e contratarem não seria absoluto, e sim limitado pelos princípios da igualdade e capacidade contributiva. Daí nota-se que essa doutrina enxerga os aludidos princípios não como garantias do cidadão e sim como um limite à liberdade do cidadão. Nesse sentido é que Marco Aurélio Greco postula a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva.

¹⁰³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹⁰⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, p. 112.

Trataremos adiante de cada um desses princípios individualmente para, ao fim, realizar uma análise de ambos os princípios, para que fique claro que a partir do modo que se conceba o papel do Estado e da Constituição Federal no campo da tributação, o confronto entre os aludidos princípios irá moldar a extensão da legitimidade da figura da elisão fiscal (ora dando mais destaque à legalidade e tipicidade, ora dando mais destaque à compacidade contributiva e igualdade).

1.5.2. Os Princípios que Legitimam o Planejamento Tributário: A legalidade, a Tipicidade da Tributação, a Autonomia da Vontade e a Segurança Jurídica.

O direito que tem o contribuinte de organizar seu negócio de modo a obter uma redução em sua carga fiscal tem como principal fundamento o princípio da tipicidade da tributação, ou da reserva absoluta da lei, que na verdade é um corolário do princípio da legalidade¹⁰⁵.

Nesse sentido, a XXIV Jornada Latino-americana de Direito Tributário, realizada na Venezuela, em 2008, dispôs que “existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa o menos gravosa.”¹⁰⁶

Mas não só. O direito de liberdade de planejamento tributário decorre da conjugação do princípio citado anteriormente com o princípio da autonomia da vontade, expressão do princípio da livre concorrência. Assim, pode o contribuinte atuar conforme sua autonomia da vontade, livremente, firmando acordos e praticando atos conforme seu interesse, se não violar lei alguma.

Nesse sentido, Barros Carvalho:

(...) em virtude do principio da autonomia da vontade, (...) pode o particular adotar as mais variadas estruturas negociais. Para atingir o resultado econômico pretendido, está habilitado a

¹⁰⁵ Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

¹⁰⁶ 4ª conclusão e recomendação da XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399>, acesso em 16.03.09

escolher livremente o arcabouço negocial que melhor lhe aprouver, de fora que os custos sejam reduzidos e os lucros multiplicados.¹⁰⁷

Daí se falar também na relação entre a segurança jurídica e a elisão tributária. Aludido princípio relaciona-se com a previsibilidade da ação estatal, a estabilidade das relações jurídicas, a garantia de não ser surpreendido, culminando na possibilidade de se planejar ações futuras¹⁰⁸.

Sobre o princípio da tipicidade da tributação (*nullum tributum sine lege*), que decorre do princípio da legalidade como reserva absoluta da lei (é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), será demonstrado que ele fundamenta a liberdade do cidadão em gerir seu negócio de modo a reduzir o montante de tributo devido.

Aludido princípio é uma garantia constitucional¹⁰⁹ que exige uma lei formal como fundamento para a tributação. Todavia, não basta a lei, pois há exigência constitucional da reserva absoluta da lei, que transforma a lei tributária em *lex stricta*. Assim, a lei tributária fornece tanto o fim quanto o conteúdo da decisão do caso concreto, limitando, inclusive, a discricionariedade na aplicação do direito.

Referido princípio tem como corolários o princípio da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação ou tipicidade fechada¹¹⁰.

O princípio da *seleção* exige que os tributos devam “constar de uma tipologia”, ou seja, devem ser descritos em tipos que expressem exatamente a realidade que visam tributar¹¹¹. Já o princípio do *numerus clausus* vai além do princípio da *seleção*, pois determina que o

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros. p. 18.

¹⁰⁸ Para Paulo Ayres Barreto a “segurança jurídica e elisão tributária são temas imbricados. A possibilidade de planejar ações futuras está diretamente associada ao conhecimento do sistema normativo, a certeza de sua observância, sendo possível prever o espectro de atuação das autoridades administrativas que tem que agir sob o império da lei.” (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 103.)

¹⁰⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18.

¹¹¹ Sobre esse corolário do princípio da tipicidade, Barros Carvalho ensina que: “em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, definido como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de maneira expressa e inequívoca, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.)

legislador, ao elaborar os tributos em tipos, deve ser taxativo ao exprimir todos os elementos do fato tributário. Por sua vez, o princípio do *exclusivismo* exprime que a situação definida em lei é necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, não admitindo quaisquer elementos adicionais não contidos na descrição do tributo. Por fim, o princípio da *determinação ou tipicidade fechada* exige que os elementos do tipo sejam precisos e determinados, de modo que na aplicação do direito não se faça necessária a introdução de novos critérios, permitindo aos contribuintes prever seus direitos e deveres tributários, de modo a não afetar a segurança jurídica¹¹².

Aduzido princípio encontra-se intimamente ligado com o princípio da segurança jurídica, bem como com o princípio da separação dos poderes, tendo em vista que determina regras quanto à formulação das leis, de modo a impedir que a criação ou aumento dos tributos possa ser exercido de modo indireto pelo Executivo ou Judiciário, de modo que ao Poder Legislativo é reservado o “monopólio da criação e do aumento dos tributos”¹¹³.

Portanto, o princípio da tipicidade da tributação impõe ao legislador comandos para que formule leis tributárias: (i) de um modo casuístico ou seletivo, com a conseqüente proibição de clausulas gerais (*lex stricta*); (ii) de modo completo e exclusivo; (iii) de modo claro e preciso, com a conseqüente proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*); (iv) de modo expreso, com a conseqüente proibição da analogia (*lex stricta*)¹¹⁴. Sobre a analogia trataremos adiante.

Outro tema relevante que merece ser abordado é a consagração, pelo princípio da legalidade da tributação, de uma garantia individual do cidadão, tratando-se de um direito fundamental “disperso” ou “fora do catálogo”¹¹⁵. Ressalta-se que o dele de não constar no rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º da CF/88 não macula a característica de garantia individual, haja vista o caráter não taxativo desses direitos¹¹⁶.

¹¹² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18 e 19.

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26.

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 29

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31.

¹¹⁶ Artigo 5º, § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

O objeto da garantia individual consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos de propriedade e de liberdade econômica. Esse direito é reconhecido como fundamento da república¹¹⁷, bem como fundamento da ordem econômica¹¹⁸, e “tem como corolário o princípio de liberdade de contratar, que é também direito de contratar.”¹¹⁹.

Conforme leciona Alberto Xavier, liberdade significa alternativa de comportamentos, de modo que a liberdade de contratar assegura não só a possibilidade de opção entre uma infinidade de modelos negociais oferecidos pelo Direito Privado, como também a liberdade de configuração desses modelos¹²⁰.

Assim, tratando-se especificamente da liberdade fiscal Alberto Xavier pontua que:

A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras (...)¹²¹

Portanto, tal qual ocorre no direito penal, aos particulares é assegurada a certeza de que podem agir livremente, com plena segurança, “para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais¹²²”. Assim, tendo em vista o princípio da tipicidade, não há uma vocação de regulamentação global, de modo que sequer se pode falar em lacunas na lei, e sim em uma “esfera livre de regulamentação¹²³”.

¹¹⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

¹¹⁸ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31.

¹²⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹²¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹²² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹²³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, p. 113.

Assim, fora da moldura onde se encontram os tributos tipificados por lei há um amplo espaço livre de trituração, no qual o contribuinte seria livre para atuar. Ou seja, fora do recorte que delimita os fatos jurídicos que levam ao nascimento da obrigação tributária, há um zona em que os indivíduos podem atuar livremente sem adentrarem na relação tributária.

Por sua vez, o destinatário do princípio da legalidade da tributação é o Estado, o qual a Constituição impõe deveres no que diz respeito à sua atividade em matéria tributária, visando proteger a liberdade e a propriedade do cidadão. Assim, a Constituição impõe limites, de modo a não permitir que o Estado atue de forma livre e desvinculada¹²⁴.

Desse modo, da liberdade de ação garantida pelo princípio da tipicidade da tributação, resulta para os cidadãos um direito subjetivo, que a doutrina alemã denomina “direito de defesa”, que teria como conteúdo “não um ato positivo, mas um ato negativo, que resulta do dever de abstenção ou proibição de agressão por parte do Estado, destinatário da garantia em causa”¹²⁵.

Na mesma linha, Diva Malerbi, leciona que há uma dimensão jurídica constitucionalmente protegida, e dentro do qual o Estado não pode interferir, tendo em vista que não está prevista no catálogo legal das situações tributáveis. Assim, pode o contribuinte livremente atuar¹²⁶.

Ou seja, para a jurista, existiria um direito subjetivo público do particular, um direito que assegura uma liberdade constitucionalmente prevista e que acarreta em um campo no qual o contribuinte estaria livre da ingerência estatal, ou uma “esfera de não ingerência estatal na tributação”¹²⁷.

Assim, no direito tributário, o cidadão teria um “direito subjetivo defensivo”¹²⁸, que consiste na certeza de que os entes públicos não criem ou aumentem tributos por vias que

¹²⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹²⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹²⁶ Elisão tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 1984, p.75.

¹²⁷ Elisão tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 1984, p.81.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33.

não as expressamente permitidas pelo texto constitucional. Daí decorreria, como consequência, a abertura de um espaço no qual o contribuinte poderia transitar livremente.

Conclui-se, portanto, que para essa doutrina, o princípio da legalidade da tributação tem “uma função proibitiva enquanto garantia e uma função permissiva enquanto fonte de liberdade¹²⁹”, permitindo aos cidadãos moverem-se livremente, de modo que possam optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas.

1.5.3. Princípios Limitadores do Planejamento Tributário: Capacidade Contributiva e Solidariedade Social e Isonomia.

O princípio da capacidade contributiva, em contraposição ao princípio da liberdade e legalidade, eliminaria o predomínio destes na discussão acerca dos limites do planejamento tributário, pois influenciado pela noção de solidariedade social.

Na visão dessa doutrina, na qual se destaca o jurista Marco Aurélio Greco, mesmo que os atos praticados sejam lícitos e válidos, nem assim o contribuinte pode agir livremente, pois suas atitudes devem ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva e da isonomia.

Antes de tudo, importante destacar que a isonomia e a capacidade contributiva possuem ligação histórica com a tributação, tal qual pode ser observado na declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu artigo 13º:

Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Referido artigo reflete a necessidade de que o sustento do Estado seja repartido entre os cidadãos na medida de seus recursos.

¹²⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 34.

A capacidade contributiva é princípio constitucional consagrado no artigo 145, § 1º da Constituição de 1988, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Como princípio constitucional consagra um valor a ser perseguido pelo ordenamento, de modo que sua grande virtude deriva da justiça tributária, bem como exprime um critério de repartição dos encargos públicos.

No debate da influência da capacidade contributiva no planejamento tributário e seus limites, Marco Aurélio Greco pontua que é imprescindível realizar uma comparação da CF/67 e a CF/88, pois a “Constituição Federal deixou de ser uma Constituição do Estado para ser uma Constituição da Sociedade brasileira¹³⁰”.

Portanto, a Constituição atual não seria meramente um texto disciplinando o poder estatal perante e sociedade como era a Constituição anterior. Seria, na verdade, a descrição da composição social dentro do qual o Estado surgiria para viabilizar os objetivos almejados pela Assembleia Nacional Constituinte¹³¹.

Nesse sentido, o Estado Democrático estaria destinado, de acordo com o preâmbulo da Carta Política:

a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social....

Ademais, outra divergência entre ambas as Constituições estaria no “desenho do próprio texto constitucional”, pois ambas possuem concepções totalmente diversas ao descrever de um lado, os direitos e deveres individuais e coletivos, e de outro a organização do Estado.

¹³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 308.

¹³¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 309.

A CF/67 iniciava com o Título I referente à organização nacional, regulando as competências da União, Estados e Municípios, o funcionamento dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, e tratava dos direitos e garantias individuais apenas no artigo 153, como um mero capítulo do título II, “Da declaração de Direitos” Portanto, pode-se dizer que a CF/67 era uma Constituição de estado, “posto que visava regular seu funcionamento e os direitos individuais apareciam como contraponto e limite ao exercício de seus poderes¹³²”.

Por outro lado, com sistemática completamente diferente, a CF/88, logo após declarar seus princípios fundamentais, apresenta o artigo 5º onde estão consagrados todos os direitos e deveres individuais e coletivos. Assim, a organização do Estado vem em segundo lugar.

Assim, esses dois pontos, referentes à mudança de perfil do Estado, repercutiriam no âmbito da tributação, que deixaria de ser enxergada sob a perspectiva de confronto entre contribuinte e Fisco para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do Estado.

Daí a importância, para o debate acerca dos limites do planejamento tributário, do tema capacidade contributiva, pois referido princípio é a personificação dos valores de justiça e solidariedade no campo do direito tributário¹³³.

Sob o primeiro ponto de vista, as normas constitucionais assumem papel limitador do Poder do Estado e de proteção ao patrimônio do cidadão. Já sob o segundo ponto de vista, o princípio da capacidade contributiva é alçada à condição de princípio geral do sistema tributário, que deve orientar-se para atingir os objetivos fundamentais¹³⁴ da República do Brasil¹³⁵.

Percebe-se claramente que o Estado Democrático de Direito ou Estado social atua como um fundamento de solidariedade, de modo que os princípios constitucionais devem ser

¹³² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 309.

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 311.

¹³⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 310.

analisados conforme essa visão. Assim, os princípios da igualdade, solidariedade, e do compartilhamento equânime das despesas públicas justificam a restrição de garantias e direitos individuais. Desse modo, aludidos princípios se tornam um limite para a atuação dos particulares.

Hermes Marcelo Huck pondera a liberdade do contribuinte em face da solidariedade social:

Fala-se do direito que tem o indivíduo de organizar seus negócios, dentro dos limites da lei, com o objetivo de pagar menos impostos. O Estado deve assegurar esse direito, nos termos dos direitos e garantias individuais. Reciprocamente, deve o Estado assegurar-se de que o cumprimento da lei tributária seja efetivo, que todos contribuam segundo sua capacidade econômica, para que a manutenção dos serviços a que o estado moderno se propõe seja prestada na medida da exigência social.¹³⁶

Nesse sentido, a capacidade contributiva (função positiva) não se encontra na categoria limitações constitucionais (função negativa), mas dentre os princípios gerais, apresentando até maior relevo do que as ‘limitações’, visto que estas representam o que não pode ser feito, mas nada dizem do que deve ser feito para termos um sistema tributário sintonizado com os valores básicos consagrados pelo Constituinte, em especial o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária¹³⁷. Em resumo, “enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir¹³⁸”.

Nesse sentido, para Marco Aurélio Greco, a legalidade “não é a razão fundamental da tributação, mas um elemento indispensável a sua operacionalização¹³⁹”. Assim, enquanto a capacidade contributiva tem função estruturante do sistema, a legalidade surge como condicionante da ação do Fisco.

Outro ponto debatido é a expressão que inicia o parágrafo único do artigo 145, “sempre que possível”, posto que o referido termo permite que se chegue a três interpretações. Uma no sentido de que a expressão conteria apenas uma recomendação, como se dissesse “se puder faça”, outra na qual o “sempre que possível” deve ser atendida a capacidade contributiva, de modo que a Constituição não admitiria imposto sem ela. Ambas as

¹³⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.3.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 325 e 326.

¹³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 197.

¹³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 326.

interpretações apresentadas dariam um sentido “fraco” ao preceito, de modo que Marco Aurélio Greco comunga do terceiro entendimento, segundo o qual a tônica está no termo “sempre”, de modo que a “capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingida sempre que detectada¹⁴⁰”. Nesse sentido:

“É um terceiro ângulo de interpretação do “sempre que possível”, um “sempre que possível” forte que comanda, ou seja, só não se aplica o princípio quando isto não for possível; fora desta hipótese, a lei, sua interpretação e sua aplicação sempre terão de atender ao princípio¹⁴¹”.

Ressalta-se que Greco adverte que o princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado indistintamente, de modo a serem cobrados tributos sem lei ou fora do tipo legalmente previsto. Para o doutrinador, o referido princípio iluminaria o tipo previsto na lei, de modo que esta seria “irrigada pela interpretação com os olhos da capacidade contributiva, mas sem que isso signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto¹⁴²”.

1.5.3.1. Eficácia Positiva da Capacidade Contributiva e Isonomia

A partir do momento em que se admite a eficácia positiva da capacidade contributiva, há uma consequência relacionada ao princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II da CF/88¹⁴³.

Isso porque após ser identificada a capacidade contributiva, ela deve ser atingida isonomicamente. Assim, todos os atos que manifestem determinada capacidade contributiva devem ser atingidos pelo mesmo tributo, pois caso existam “idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica¹⁴⁴” de modo que a tributação estará sendo realizada de modo contrário à Constituição.

¹⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 327.

¹⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 327.

¹⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 333.

¹⁴³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 334.

Desse modo, quebra-se a isonomia não apenas quando o imposto é exigido de quem não manifesta capacidade contributiva, mas também quando não se exige quando a capacidade contributiva existe e alguém manifesta.

Sobre um possível conflito com o princípio da legalidade, Marco Aurélio Greco adverte que não há qualquer rompimento com o princípio da legalidade, e sequer há questionamentos às limitações impostas pelo aduzido princípio. A lei ainda seria o referencial básico da interpretação. Nesse sentido:

O problema que se põe é diferente; assumindo que exista uma lei, indaga-se sobre o seu sentido e alcance: o que a lei prevê? Qual a vontade manifestada na lei? [...]. Não estou fugindo da legalidade, não quero criar um tributo sem lei; quero apenas saber qual o alcance do termo utilizado ou do conceito contemplado na lei.¹⁴⁵

Ou seja, tendo como norte o princípio da isonomia na interpretação e aplicação da lei tributária, todas as manifestações de capacidade contributiva que a lei visa devem ser atingidas, pois assim estaria sendo respeitado o princípio da eficiência¹⁴⁶, haja vista o pleno cumprimento dos princípios e valores constitucionais¹⁴⁷.

1.5.4. Compatibilização de Princípios

Apresentados os principais princípios, nota-se que há uma tensão entre alguns princípios constitucionais que, em se tratando do tema planejamento tributário, apontam direções opostas. Assim, se os princípios apontam sentidos distintos, deve-se fazer um esforço para obter uma coerência dentro do sistema constitucional.

Nesse sentido, “aos princípios constitucionais não deve ser atribuída nem uma subeficácia, tampouco uma supereficácia¹⁴⁸”, haja vista o risco a se chegar a um resultado inadequado e deficiente. Ao atribuir menor eficácia normativa a determinado princípio, seriam desconsideradas as diretrizes estabelecidas pelo legislador constituinte, o que resultaria em uma interpretação desconforme. Por outro lado, ao atribuir uma eficácia desmedida ou

¹⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 334.

¹⁴⁶ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:[...]”

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 338.

¹⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 110.

exorbitante a determinado principio constitucional, seriam desrespeitadas as balizas e contenções estabelecidas na própria Constituição¹⁴⁹.

Assim, o ideal é encontrar a “máxima efetividade de um princípio, sem retirar, esvaziar ou reduzir a plena eficácia das demais regras postas no plano constitucional, reveladores de decisões objetivamente tomadas pelo constituinte¹⁵⁰”.

Como se viu, a teoria desenvolvida por Marco Aurélio Greco, acerca dos limites do planejamento tributário, tem como norte a supereficácia da perspectiva positiva do principio da capacidade contributiva, bem como a mitigação dos demais princípios e regras que limitam a atuação tributária do ente estatal¹⁵¹.

Indaga-se a respeito da possibilidade de permitir que, em nome da capacidade contributiva, a lei tributária alcance mais do que prevê. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto acredita que atribuir eficácia positiva ao aludido principio significa ultrapassar o limite legal: “ir além do limite legal significa desbordar esse limite para, em nome da capacidade contributiva, atingir o que a lei não alcançou.”¹⁵²

Ademais, nenhum principio sobrepaira isoladamente no ordenamento jurídico, devendo sempre ser interpretado em conformidade com os demais princípios e regras.

Ressalta-se também que a aplicação da eficácia positiva da capacidade contributiva retiraria sua característica de garantia de que cada cidadão pagará o imposto segundo o montante disponível para tal. Assim, não deve a capacidade contributiva, principio concebido para ser um limite ao poder tributário do Estado e garantia de justiça tributária se transformar em uma principia arrecadatório que visa perseguir a riqueza do cidadão.

¹⁴⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 110.

¹⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 110.

¹⁵¹ Nesse sentido Paulo Ayres Barreto aponta que: “Toda a teoria desenvolvida por Marco Aurélio Greco sobre os limites do planejamento tributário tem como ponto fulcral o principio da capacidade contributiva. É possível identificar, na sua criativa e densa proposição de cunho teórico, a supereficácia de uma perspectiva (positiva) do principio da capacidade contributiva e a subeficácia dos demais principio e regras que servem de contenção à atuação dos entes tributantes. [...]”. (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 111.)

¹⁵² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 119.

Como ensinou González García:

El sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza allí donde la riqueza se encuentre.¹⁵³

Ademais, as garantias individuais do cidadão face ao Estado, caracterizadas por efetiva preocupação em proteger o particular contra a força do aparato estatal, se sobrepõem aos outros direitos de caráter geral ou coletivo, como a solidariedade social¹⁵⁴.

Assim, conclui-se que a segurança jurídica se concretiza com previsibilidade, possibilidade de planejamento de ações futuras. Assim, o contribuinte, previamente, deve ter conhecimento das normas a que está submetido, de modo a possibilitar que a sua atuação não seja surpreendida.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o sentimento da previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação, por parte do Estado, de determinada conduta, “tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza¹⁵⁵”.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva deve conviver com os demais princípios constitucionais, dentre os quais os que limitam a atuação estatal no campo da tributação.

1.6. Encerramento de Capítulo

Todos os princípios e conceitos acima descritos possuem alguma implicação na análise do tema da presente monografia. Foram eles descritos com brevidade, visto que um

¹⁵³ El Fraude a la ley tributaria em la jurisprudencia, Ed. Aranzadi, p. 35. Apud BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 172.

¹⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 194.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 198.

estudo detalhado demandaria trabalho específico. Nada impede, todavia, tirarmos algumas pequenas conclusões.

Do exposto até aqui nota-se que para exprimir uma mesma conduta, os doutrinadores têm usado expressões distintas. Essa diferenciação terminológica advém não só da importação de terminologias do direito alienígena, como também da valoração que se dá a determinadas condutas. Assim, por exemplo, a utilização de formas insólitas, anormais, ou pouco usuais configura, para alguns doutrinadores, uma elisão ilícita, e para outros, se enquadra no caso de autêntico e genuíno planejamento tributário.

Isso porque todo e qualquer debate que envolva o planejamento tributário, se relaciona à controvérsia acerca de até qual ponto é possível recorrer a negócios fiscalmente menos onerosos com base expressa ou implícita na lei e mediante o exercício legítimo da autonomia privada. Em suma, qual o limiar a partir de onde a conduta elisiva não será mais considerada legítima.

Esse extenso debate está concatenado à dimensão de peso que possuem os princípios constitucionais relacionados ao planejamento tributário, e o peso destes, por seu turno, está associado à concepção que se tem do papel do Estado na tributação e no relacionamento com os cidadãos.

Assim, na presente seção, ao discorrermos sobre os conceitos fundamentais ao planejamento tributário, pretendemos demonstrar a grande influência que os princípios constitucionais exercem nesse debate, de modo que o que foi apresentado constitui pano de fundo e referência na sequência do estudo, ocasião em que nos aprofundaremos na análise do regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Antes, porém, de adotarmos um posicionamento, frente às controvérsias que foram e serão expostas, mostra-se pertinente repisar alguns tópicos.

O planejamento tributário ou elisão fiscal é um conjunto de instrumentos, métodos e técnicas que visa diminuir, evitar ou procrastinar a incidência tributária. Ademais, atua em uma área negativamente regulada pelo ordenamento e que tem por preceito inicial ser formada

por atos lícitos. Por sua vez, a evasão fiscal, em sentido estrito, é expressão cabível para designar o procedimento que o ordenamento proíbe, portanto ilícito, adotado com a finalidade de incorrer em uma menor carga tributária.

A controvérsia, todavia, reside na legitimidade da utilização de atos ou negócios jurídicos não usuais, não subsumíveis à hipótese de incidência, realizados com fim elisivo, e que produzam efeitos análogos aos dos negócios ou atos jurídicos típicos.

Ante o que fora exposto, podemos concluir que não há evasão fiscal, visto que não há nada de ilícito ou fraudulento na conduta. Todavia, há grande controvérsia sobre esse comportamento ser considerado ou não um legítimo planejamento tributário (e se deve ou não ser oponível ao Fisco)¹⁵⁶, de modo que há doutrinadores de relevo que defendem ambas as posições.

De um lado há uma doutrina mais tradicionalista que afirma que no direito tributário, tal qual no direito penal, os cidadãos podem agir livremente, “com plena segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos¹⁵⁷”. Assim, fora da moldura onde se encontram os tributos tipificados por lei há um amplo espaço livre de tributação, no qual o contribuinte pode exercer sua liberdade fiscal.

Nesse sentido, a elisão tributária se relacionaria às situações que, por não estarem dentro das ocorrências tributárias catalogadas, o Estado não pode interferir, pois dentro da órbita da liberdade do particular, tendo em vista a autonomia da vontade. Assim, o direito ou a liberdade para adotar condutas elisivas é uma manifestação da autonomia da vontade, mais precisamente como uma concretização da livre iniciativa¹⁵⁸.

Portanto, existiria um direito subjetivo público do cidadão à elisão tributária, haja vista a liberdade assegurada pela CF/88 que permite que haja uma esfera de não ingerência

¹⁵⁶ Paulo Ayres Barreto leciona que “É possível afirmar, assim, que a doutrina brasileira atribui à expressão elisão tributária distintas conotações, que, em geral, estão no campo da licitude dos atos praticados, havendo, contudo, manifestações de relevo que identifiquem a possibilidade de práticas elisivas que se qualifiquem como ilícitas, ou ainda que se situem em um patamar intermediário entre a licitude e a ilicitude, refutando a aplicação de uma lógica bivalente.”

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹⁵⁸ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 75

estatal dentro da tributação¹⁵⁹, haja vista que as alternativas do direito privado “têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras [...]”¹⁶⁰.

Nesse sentido, como o direito tributário é dominado por um rigoroso princípio de tipicidade taxativa, é consequência da sua própria natureza o fato de o negócio jurídico não tipificado e fiscalmente menos oneroso permitir efetivamente aos contribuintes atingir os seus fins tributários.

Por outro lado, há posicionamento doutrinário diverso, que afirma que o direito dos particulares se organizarem e contratarem não é absoluto, mas limitado, visto que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva não poderiam ser violados pela elisão ilícita. Assim, mesmo que a forma escolhida para o ato jurídico não seja proibida, a conduta elisiva pode ser maculada pela utilização de formas claramente inadequadas, anormais, ou sem propósito, pois apresentaria divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pela parte nessa transação.

Nesse sentido, leciona Marco Aurélio Grecco:

Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.¹⁶¹

Nessa esteira, o direito de exercer, nos espaços livres de tributação, a autonomia da vontade no planejamento fiscal não seria absoluto¹⁶², e é com base no predomínio da capacidade contributiva e isonomia que Hermes Marcelo Huck formula o conceito de elisão

¹⁵⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 81.

¹⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 281.

¹⁶² Nesse sentido: “Segundo esses doutrinadores, o direito ou liberdade dos cidadãos se organizarem e contratarem não é absoluto, mas limitado pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Os atos dos particulares, mesmo que radicalmente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando houver um uso abusivo do direito de auto-organização”. (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, p. 204)

ilícita¹⁶³, que de acordo com doutrinador corresponde “a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica¹⁶⁴”.

De nossa parte acreditamos que a elisão tributária é uma manifestação da livre iniciativa assegurada pela Constituição, visto que esta determina que o Estado só pode tributar nos limites da lei. Assim, se determinada conduta não está tipificada taxativamente em lei, o contribuinte pode praticá-la com plena segurança de que não incorrerá na obrigação tributária.

Desse modo, o parâmetro a balizar a discussão é a legislação: o contribuinte deve pagar o tributo porque a lei impõe essa obrigação quando ocorrido o fato gerador; e o Estado não possui qualquer direito fora do que lhe é outorgado pela lei.

Dito isso, a presente seção aqui se encerra, de modo que os conceitos e princípios fundamentais ao planejamento tributário, até aqui tratados, constituem pano de fundo e referência na sequência do estudo, ocasião em que se aprofundará a análise do regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

¹⁶³ É o que expõe Miguel Delgado Gutiérrez: “Surge, assim, um novo conceito de elisão. O conceito de elisão ilícita que, de acordo com Hermes Marcelo Huck, configura ‘a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica’”. (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, p. 204)

¹⁶⁴ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 45.

CAPÍTULO II: SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1. Controvérsia Doutrinária Acerca do Paragrafo Único do Artigo 116 do CTN e a Posição Adotada na Monografia

2.1.1 Controvérsia Doutrinária Acerca do Paragrafo Único do Artigo 116 do CTN

Causou controvérsia a inovação legislativa, que introduziu o parágrafo único do artigo 116, assim disposto: “Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.¹⁶⁵

Em que pese a exposição de motivos afirmar tratar-se de uma norma de combate à elisão tributária¹⁶⁶, há grande controvérsia acerca do regime jurídico da alteração legislativa, de modo que discute-se o conteúdo, o alcance e à constitucionalidade da nova norma do Código Tributário Nacional.

Isso porque, de modo geral, a doutrina dividiu-se em duas posições na discussão a respeito do regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: se norma antissimulação ou norma de combate ao abuso de direito ou à fraude à lei¹⁶⁷. Nesse sentido é o que leciona Paulo Ayres Barreto, para quem são duas as posturas básicas adotadas pela doutrina:

A primeira consistiria em atribuir ao parágrafo único acrescido ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o caráter de norma geral antielisiva. Para uma segunda corrente, o dispositivo inserido refletiria uma cláusula antissimulação.¹⁶⁸

¹⁶⁵ A regulamentação do procedimento a que se refere a norma complementar ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 66/2002. Todavia, essa Medida Provisória, na parte em referência, não foi convalidada em lei.

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

¹⁶⁷ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário*. Ed.Lex. São Paulo, 2005. p. 142.

¹⁶⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 189

Desse modo, tem-se que uma parcela da doutrina¹⁶⁹ entende que o aludido parágrafo único tem natureza de norma antissimulação. Para esta corrente “dissimular” a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza de elementos constitutivos da obrigação tributária equivale a celebrar dois atos jurídicos distintos, quais sejam, um aparente, com regime tributário mais vantajoso, e outro real, com regime tributário mais gravoso.

Nesse sentido, o ato aparente e declarado não é desejado, mas é utilizado para dissimular, ou seja, ocultar do Fisco o real ato jurídico, o verdadeiramente desejado, porém não declarado. À vista disso, para essa corrente doutrinária a norma em debate representa uma verdadeira norma antissimulação, que veio se somar ao artigo 149, VII do Código Tributário Nacional¹⁷⁰.

De se destacar Alberto Xavier, que para fundamentar sua posição quanto à natureza de norma antissimulação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, argumenta que se interpretada como norma antielisão, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade e da tipicidade, afrontaria a proibição de analogia (art. 108, § 1o, do CTN) e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário.

Por outro lado, outra parcela da doutrina afirma que o aludido parágrafo único tem natureza de norma antielisão, contrária ao abuso do direito ou à fraude à lei. Todavia essa parte da doutrina fraciona-se em duas correntes com entendimentos diversos.

Assim, parcela dos doutrinadores¹⁷¹ defende que o parágrafo único do artigo 116 seria uma norma inconstitucional por reprimir o fenômeno da elisão tributária, contrariando o princípio da estrita legalidade.

¹⁶⁹ Para Yamashita, “no total, quatro autores que veem este parágrafo único do art. 116 como norma exclusivamente anti-simulação”: Alberto Xavier, Misael Abreu Oliveira Derzi, Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco. (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário. Ed.Lex. São Paulo, 2005. p. 143.)

¹⁷⁰ 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;

¹⁷¹ Para Yamashita, “no total, três autores que veem este parágrafo único dor art. 116 como norma antielisão, porem, inconstitucional”: Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Edvaldo Pereira Brito. (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário. Ed.Lex. São Paulo, 2005. p. 143)

Destaca-se, Ives Gandra, para quem o que a inovação legislativa pretendeu contrariar o princípio da legalidade, de modo a conferir ao Executivo e ao Fisco o direito de “desconsiderar a lei aplicada e 'criar' lei individual a ser aplicada à cada hipótese que desejar, sob a alegação de que teria havido, em cada uma, o desejo do contribuinte de pagar menos tributos, utilizando-se de mecanismos legais¹⁷²”.

Já outra parte da doutrina¹⁷³ entende que a norma seria constitucional, com natureza antissimulação e antielisão. Assim, para esta corrente os atos ou negócios jurídicos com finalidade “dissimuladora” poderiam consistir também em atos não simulados, pois seriam atos efetivamente declarados como desejados e executados. Esses atos ou negócios jurídicos “seriam aqueles que utilizam a fraude à lei ou o abuso de direito para disfarçar ‘licitamente’, perante o Fisco, fatos tributáveis¹⁷⁴”.

Destaca-se, entre os defensores da segunda corrente, Marco Aurélio Greco que defende que dissimular teria outros significados além da simulação, tais como ocultar, disfarçar. Ademais, argumenta também que o CTN emprega simulação em outras oportunidades, como por exemplo, no artigo 149, VI, de modo que dissimular seria uma originalidade.

Ricardo Lobo Torres, também adepto desta corrente, pontua que a norma antielisiva autoriza a requalificação do ato para aproxima-lo do “espírito da lei”; que o Congresso não teria aprovado lei inócua; que a norma antielisiva não seria inconstitucional, pois decorreria do princípio da transparência, bem como da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade; e, por fim, que a elisão seria uma prática ilícita quando realizada mediante abuso de direito. Afirma, ainda, que a nova norma antielisiva introduziu uma

¹⁷² MARTINS, Ives Gandra da Silva. A inconstitucionalidade da norma anti-elisão. Disponível na Internet: <http://www.academus.pro.br/professor/ivesgranda/artigos_inconstitucionalidade.htm >. Acesso em: 06 de setembro de 2013

¹⁷³ Para Yamashita, “no total, cinco autores que veem este parágrafo único do art. 116 como norma exclusivamente anti-elisão”: Ricardo Lobo Torres, Joao Dácio Rolim, Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi e Ricardo Lodi Ribeiro (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário*. Ed.Lex. São Paulo, 2005. p. 144)

¹⁷⁴ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário*. Ed.Lex. São Paulo, 2005. p. 144.

exceção ao art. 108, § 1o, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária.¹⁷⁵

2.1.2. Posição Adotada na Presente Monografia

A posição aqui adotada é a de que a norma constante no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional tem natureza jurídica de norma antissimulação, e que o objetivo almejado com sua introdução no direito positivo brasileiro não foi o de inovar ou impor uma grande modificação na estrutura do sistema tributário, mas sim complementar a legislação de modo a dar melhores condições ao Fisco de cumprir suas funções, bem como aumentar a segurança jurídica do contribuinte.

Dito isso, para embasar nosso posicionamento contestaremos a possibilidade do acolhimento pelo ordenamento jurídico brasileiro de uma norma geral antielisiva, pois afrontaria os princípios da legalidade e tipicidade, conflitaria com a proibição da analogia (artigo 108, § 1o, do Código Tributário Nacional), recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário brasileiro. Ademais, apresentaremos algumas ponderações acerca do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, examinaremos a figura da simulação fiscal de modo a desatar esta figura com outras com que é confundida, para, ao final, concluir que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, é, em verdade, cláusula ‘antissimulação’, que sem contrariar os limites da tipicidade, permite a tributação de fato típico que fora dissimulado.

Isto posto, e tendo sido apresentadas, no capítulo anterior, as premissas conceituais básicas deste trabalho, a partir de agora iremos expor os teorias que alicerçam nossa posição quanto à natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

2.2. Interpretação e Aplicação da Norma Tributária

2.2.1. Interpretação e Aplicação

O estudo da legitimidade do planejamento tributário relaciona-se umbilicalmente com o modo pelo qual as leis tributárias devem ser interpretadas e aplicadas.

A interpretação na norma jurídica é uma atividade intelectual desenvolvida de modo a relacionar o texto normativo abstrato ao fato concreto, de modo que o intérprete possa identificar o sentido e o alcance do texto legal. Assim, a interpretação da norma é um “processo mental de pesquisa¹⁷⁶” que visa à “determinação de seu exato sentido e alcance, bem como a investigação e a valoração dos fatos a que ela respeita”¹⁷⁷.

Por sua vez, aplicar a norma tributária consiste em enquadrar um caso concreto em uma norma adequada, de modo a indicar o dispositivo adaptável a um fato determinado da vida. Esta atividade tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática e como conclusão um arbítrio acerca da correlação entre a situação do caso concreto à norma. Trata-se, portanto, de um “raciocínio lógico subsuntivo” que pressupõe uma prévia interpretação da norma aplicável¹⁷⁸.

No mesmo sentido, Alberto Xavier leciona que normas tributárias formulam suas hipóteses de incidência através de tipos estruturais ou funcionais. No primeiro caso enquadram-se as situações em que a norma descreve as hipóteses de incidência do tributo por meio de conceitos de atos ou negócios jurídicos de direito privado, sem qualquer referencia aos seus efeitos econômicos. Como exemplo o doutrinador cita o art. 13 da Lei nº 9.779/00 que estabelece que “as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras”.

¹⁷⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 161.

¹⁷⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 34.

¹⁷⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 34.

Já os tipos funcionais são aqueles em que a hipótese de incidência é caracterizada pela realização de um fato econômico, de modo que não há qualquer caracterização dos atos ou negócios jurídicos. Exemplo clássico é o artigo 51 da Lei nº 7.450/85 que estabelece que “ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda¹⁷⁹”.

Assim, em se tratando de normas que formulam sua incidência através de tipos estruturais, é imprescindível que haja a interpretação do ato ou negócio jurídico concreto, de modo a se determinar o verdadeiro significado e alcance do ato jurídico. Ademais, também é necessária a qualificação da operação, que consiste em averiguar se as características do ato ou negócio jurídico concreto se enquadram no conceito do ato ou negócio jurídico consagrado no tipo legal.

Desse modo, a qualificação não se confunde com a interpretação da lei (premissa maior) nem com a interpretação do ato ou negócio jurídico (premissa menor), pois ela é operada após, posteriormente. Desse modo, a qualificação é a subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto (já interpretado – premissa menor) em um conceito de ato ou negócio jurídico estabelecido pela lei tributária (já interpretada – premissa maior)¹⁸⁰.

Como exemplo, cita-se o caso de uma norma que tribute a compra e venda: inicialmente interpreta-se a lei, de modo a apurar o conceito de compra e venda, em seguida, interpreta-se o contrato de compra e venda, de modo a verificar se um dos contratantes transferiu o domínio da coisa e o outro pagou o preço em dinheiro; por fim, verifica-se se o contrato e o negócio jurídico praticado podem ser qualificados como compra e venda face o conceito utilizado na lei.

¹⁷⁹ Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 36 e 37.

Alberto Xavier adverte, contudo, que pouco importa a qualificação dada pelas partes, pois o “Fisco esta vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares”, desse modo, se as partes atribuírem nome diverso à sua natureza “Fisco tem o poder-dever de ‘requalificar’ ou ‘recharacterizar’ o ato jurídico”¹⁸¹.

Ademais, Barros Carvalho leciona que nas situações em que a norma tributária prevê em sua hipótese tipo estrutural, esta norma somente poderá ser aplicada com a ocorrência do negócio jurídico nela previsto. Assim, a prática de negócio jurídico diverso, ainda que permita atingir resultado econômico parecido, não autoriza o nascimento da obrigação tributária, visto que o princípio da tipicidade impede a incidência sobre outros fatos que não aqueles estipulados no antecedente na norma matriz de incidência.¹⁸²

Percebe-se, portanto que para que se possa realizar uma exata e precisa interpretação e aplicação das normas, é muito importante se ter em mente alguns princípios jurídicos constitucionais. Isso porque, a interpretação e a aplicação das normas tributárias estão vinculadas à Constituição Federal, e esta elenca, no que se refere à tributação, uma série de princípios e normas que delimitam o poder de tributar.

Nesse sentido, sabe-se que a Constituição Federal, em matéria tributária, é extremamente detalhista, pois são vários os princípios e normas que delimitam ou vedam o poder de tributar, bem como é o fundamento, tanto para a criação dos direitos e obrigações tributárias, quanto para a sua interpretação e aplicação, de modo que condiciona essas atividades.

À vista disso a interpretação e aplicação das normas tributárias devem ser compatibilizadas com os princípios da tipicidade, da legalidade, da igualdade, e da capacidade contributiva, princípios caros ao Direito Tributário Constitucional.

¹⁸¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 37.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros. p. 19.

2.2.2. Incompatibilidade da Aplicação Analógica com o Princípio da Tipicidade da Tributação

A integração é um processo que é empregado depois de concluída a interpretação do texto legal e frustrada a construção da norma. Aludida atividade pressupõe uma lacuna a ser preenchida, ou a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação.

A esse respeito, eis o que estabelece o Código do Tributário Nacional:

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.

Assim, muito embora a analogia seja o primeiro dos meios de integração apontados no Código, o § 1º logo ressalva que não seja utilizada de modo gravoso ao contribuinte, proibindo que se exija tributo não previsto em lei. A seguir, examinaremos a compatibilidade da aplicação da analogia com a Constituição.

Caio Mário aduz que a analogia é um:

processo lógico pelo qual o aplicador do direito estende o preceito legal aos casos não diretamente compreendidos em seu dispositivo. Pesquisa a vontade da lei, para leva-la às hipóteses que a literalidade de seu texto não havia mencionado.¹⁸³

Por sua vez Alberto Xavier, em seus estudos sobre a tipicidade da tributação, conceitua analogia como um raciocínio pelo qual à uma situação concreta não prevista pelo

¹⁸³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 59.

ordenamento jurídico, aplica-se outra situação concreta prevista pelo ordenamento jurídico, tendo em vista um certo grau de características comuns que justifiquem a igualdade¹⁸⁴.

Desse modo, a aplicação da analogia tem como requisito básico a existência de uma lacuna a ser suprida. O civilista Caio Mário ensina que “para que tenha cabimento, é necessário se verifique uma omissão, um vazio no texto legal [...]”¹⁸⁵. Já o tributarista Luiz Eduardo Shoueri leciona que o emprego deste método de integração parte da premissa de que o “legislador não teria como contemplar todas as situações que a complexidade da vida social pode oferecer”¹⁸⁶.

Mas não é só, visto que não basta que haja uma situação que não tenha sido regulada pelo ordenamento jurídico, pois é imprescindível que o ordenamento jurídico pretenda disciplinar o caso omissivo.

Feitas essas considerações, fica claro a impossibilidade da aplicação da analogia no direito tributário, haja vista que, este “segmento da ordem jurídica foi construído à sombra dos princípios da legalidade e da tipicidade de tributação”¹⁸⁷. Assim, tendo em vista que o princípio da tipicidade exige a taxatividade e o “*numerus clausus*” resta cristalino a inexistência de lacunas, mas a existência de “espaços vazios” de tributação, resultando na impossibilidade da aplicação da analogia no direito tributário.

Isso porque a enumeração legal dos fatos jurídicos cuja realização levará ao nascimento da obrigação tributária é um recorte da realidade que distingue os fatos que irão gerar e os que não irão gerar o dever tributário. Desse modo, define-se, por exclusão, a área em que os indivíduos poderão exercer sua autonomia da vontade, seguros de que não irão assumir deveres tributários. Dessa forma, “o *numerus clausus* é inimigo da analogia, pois esta é precisamente o instrumento para o transformar em *numerus apertus*”¹⁸⁸.

¹⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 138 e 139.

¹⁸⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 59

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 638.

¹⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 146.

¹⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 147.

Nesse mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins, para quem:

(...) todas as hipóteses de imposição devem estar nela (lei tributária) plasmadas. Seu tipo é inextensível, sua reserva formal é absoluta. Tudo pode o fisco dentro da lei, nada fora dela. Pode brandir a espada da taxaço, mas cabe ao contribuinte defender-se com o escudo da lei formal e material. Só pode estar obrigado por esta, por nenhuma outra.¹⁸⁹

Ademais o princípio da reserva legal é uma limitação ao poder de tributar, que restringe a criação ou majoração de tributos exclusivamente à lei escrita. Nesse sentido, utiliza-se dos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, que em estudo sobre a interpretação e aplicação da lei tributária leciona que em virtude do princípio da legalidade, não pode ser aplicado método “*de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor, por outra via. O tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada*”¹⁹⁰.

Feitas essas considerações, importante destacar que o princípio da capacidade contributiva não legitima a aplicação da analogia. Luiz Eduardo Schoueri afirma, em capítulo relacionado à questão da analogia e sua importância para o tema do planejamento tributário, que, embora atraente, “a ideia de que não seria aceitável que duas pessoas com capacidades contributivas equivalentes recebessem tratamento diverso exclusivamente porque uma adotou um caminho não contemplado pelo legislador”¹⁹¹, não resiste ao argumento de que o princípio da capacidade contributiva não tem um caráter positivo.

Isso porque em virtude do princípio da legalidade, a tipificação dos tributos não esgota todas as hipóteses que darão azo à tributação, daí, que “os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe tem o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva”¹⁹². Nesse sentido, é normal que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras não.

Luiz Eduardo Shoueri concluiu a questão nos seguintes termos:

¹⁸⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade*. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética, v. 173, 2010.

¹⁹⁰ (Da interpretação e da aplicação da lei tributária, 2ª ed, sp, ver trib, 1965 p 24) apud GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin,

¹⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 643

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 643

Ou seja: diferentemente de outros sistemas jurídicos, o ordenamento brasileiro possui regra, com fundamento constitucional, a impedir que em nome do Princípio da Igualdade se exija tributo não previsto pelo legislador. Diante de uma situação fática, o interprete/aplicador buscará a construção da norma aplicável; concluindo pela não incidência, não é aceitável que, em nome do Princípio da Capacidade Contributiva, se estenda a tributação, por analogia, a situação não contemplada pelo legislador.¹⁹³

Desse modo, como a aplicação da analogia pressupõe uma lacuna, e esta pressupõe uma necessidade de regulação do caso omissis, conclui-se que, no direito tributário, tendo em vista a taxatividade dos tipos legais, não há uma vontade de regulação totalizante, de modo que não há lacunas a serem supridas pelo raciocínio analógico.

Daí que o direito de liberdade fiscal decorre do princípio da tipicidade, visto que nos espaços livres da tributação o contribuinte pode exercer sua liberdade. Conclui-se, portanto, que o legislador pátrio ao estatuir a proibição de analogia na majoração ou criação de tributos, optou por dar primazia à segurança jurídica em detrimento da igualdade da tributação.

À vista do que fora exposto, pode-se afirmar que o combate à elisão fiscal não pode ser realizado por meio da analogia, pois o princípio da tipicidade da tributação impede que os fatos não tributados sejam considerados lacunas, ademais, o princípio da legalidade impede a criação ou majoração de tributos por via analógica, o que é inclusive, positivado no Código Tributário Nacional.

2.3. Planejamento Tributário: Regimes Jurídicos

2.3.1. Considerações Iniciais

A liberdade de condutas dos cidadãos, a livre iniciativa, encontra determinados limites em matéria tributária. Neste tópico examinaremos esses limites que objetivam firmar divisas à prática da elisão fiscal, ou seja, que pretenderam estabelecer os limites entre a legítima economia de tributos e os comportamentos que seriam contrários ao ordenamento jurídico tributário brasileiro.

¹⁹³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 643

Nesse sentido, há teorias que embasam a tese de que o planejamento tributário, quando abusivo, feriria a capacidade contributiva, a isonomia e a solidariedade social, frustrando assim, fundamentos do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, o direito de exercer a liberdade fiscal “com plena segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos¹⁹⁴” não seria absoluto. Em vista disso, o Estado poderia requalificar o negócio jurídico privado quando este fosse realizado de modo “abusivo” e tendo como única meta um menor encargo fiscal.

Assim, a questão é, até que ponto e de que modo, o Estado pode, no campo tributário, interferir no exercício da autonomia privada dos contribuintes.

No debate dessa questão, importante ter em mente a “forte radicação constitucional do Direito Tributário Brasileiro”, de modo que sempre que houver o conflito entre as previsões de direito privado e as previsões constitucionais, por força do critério hierárquico aplicar-se-á a norma constitucional.¹⁹⁵

Desse modo, qualquer interferência do Estado na autonomia privada e na liberdade dos cidadãos só se justificará quando em harmonia com os princípios constitucionais, e nos limites legais. Ademais, a regulação dos limites da autonomia privada para fins tributários deve impreterivelmente ser feita por meio de lei, com todos os requisitos intrínsecos ao direito tributário.

Assim, concluímos que, em se tratando de direito tributário, a liberdade dos cidadãos só poderá ser tolhida por dois limites, os quais são a validade e a licitude dos atos ou negócios jurídicos, de modo que se os atos não desrespeitarem aludidos limites não é possível ao Estado formular qualquer pretensão tributária.

Adiante, analisaremos em que medida a liberdade de condutas dos cidadãos e a livre iniciativa encontra limitação em matéria tributária.

¹⁹⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

¹⁹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 167.

2.3.2. Breve Análise do Preceito Presente no Artigo 149, VII do Código Tributário Nacional.

Determina o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação¹⁹⁶.

Desse modo, foram positivados, na legislação tributária, os limites para a atuação do particular de modo que se não restar comprovado tais vícios no negócio jurídico (o dolo, a fraude ou a simulação) as ações desenvolvidas pelos particulares não podem ser questionadas. Assim, a requalificação de fatos pela autoridade administrativa, só poderá acontecer se restarem comprovadas, apenas e tão-somente, as hipóteses mencionadas¹⁹⁷.

Ademais, em que pese o fato de que o Código Civil determina que o reconhecimento da anulabilidade ou a declaração da nulidade do ato ou negócio jurídico seja realizado pelo Poder Judiciário, entende-se que o artigo 149, VI do Código Tributário Nacional é uma exceção à norma civilista, visto que a norma tributária não menciona a necessidade de reconhecimento judicial

Portanto, se o particular incorrer em simulação, dolo ou fraude, deve o Fisco comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e considerando aquele efetivamente realizado.

¹⁹⁶ 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;

¹⁹⁷ Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto aduz que: “Impede destacar que o Código Tributário Nacional contém regramento específico para os defeitos ou eventuais patologias que acometem um ato ou negócio jurídico. Vale dizer, não quis o legislador tributário submeter esses desvios ao tratamento dispensado, genericamente, pela legislação civil. Não. Considerando as características e peculiaridades que permeiam a tributação no Brasil, fez menção, apenas e tão-somente, às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, inclusive à de natureza relativa, denominada dissimulação. Inexiste qualquer referência alusão ou remissão, nos enunciados prescritivos que atinam com o tema, às figuras do propósito negocial ou ato normal de gestão. Abuso de direito e abuso de formas jurídicas são figuras referidas apenas na exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001, que circunscreveu a possibilidade de requalificação à ocorrência de dissimulação.” BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 220.

Desse modo, antes de prosseguirmos, é imperioso ter em mente a compreensão acerca do conteúdo de figuras como simulação, fraude e dolo, com o objetivo de demonstrar que, em tais casos, estar-se-á diante de evasão tributária, visto que tais práticas são ilícitas.

2.3.2.1. Simulação, Dolo e Fraude.

Iniciemos com os conceitos de dolo e fraude, visto que teceremos adiante maiores considerações sobre a simulação.

Define-se dolo como “práticas ou manobras maliciosamente levadas a efeito por uma parte, a fim de conseguir da outra uma emissão de vontade que lhe traga proveito, ou a terceiro”¹⁹⁸. Ou seja, é uma conduta tendente a iludir e induzir alguém ao erro.

Diferentemente, a fraude é um ato que se consuma sem qualquer participação da parte lesada, e é realizada posteriormente à prática do ato jurídico, ao passo que o dolo geralmente antecede ou é simultâneo¹⁹⁹. Nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502/64, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir seu pagamento.

Por sua vez, sobre o instituto da simulação, prescreve o artigo 167 do Código Civil que esta pode desdobrar-se da intervenção de pessoas, da ocultação da verdade ou da colocação escrita de data falsa:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

¹⁹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 450.

¹⁹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. 185.

De acordo com Maria Helena Diniz simulação é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do extensivamente indicado²⁰⁰. É uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada²⁰¹. Assim, procura-se iludir alguém por meio de uma falsa aparência que encobre a verdadeira feição do negócio jurídico. Ou seja, o negócio que simula tem a finalidade de iludir terceiros, pois apresenta uma aparência diversa do que as partes querem no íntimo, já que fantasiam negócio que não pretendem.

A aludida civilista ensina que, consoantes ensinamentos de Washington de Barros Monteiro, a simulação caracteriza-se pelo desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada. Assim, cria “aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido”²⁰².

Dessa forma, a simulação apresenta os seguintes requisitos: falsa declaração bilateral de vontade; vontade exteriorizada que diverge da vontade real; desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada; meta de iludir terceiro²⁰³.

Caio Mário leciona que a simulação pode ser absoluta ou relativa. Será considerada simulação absoluta quando o ato ou negócio jurídico for realizado para não ter eficácia alguma: “diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado.”²⁰⁴

Não se confunde, portanto, com a dissimulação (simulação relativa), pois nesta é efetivamente realizado um negócio jurídico, todavia, este é ocultado com outro negócio jurídico aparente, de modo a enganar terceiros. Assim, enquanto na simulação absoluta aparenta-se simular um negócio jurídico (vontade declarada) quando, na realidade, não se pretende realizar negócio jurídico algum, na simulação relativa existem dois negócios

²⁰⁰ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009.p. 496.

²⁰¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

²⁰² DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009. p. 496.

²⁰³ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009. p. 497

²⁰⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 544

jurídicos, o simulado (vontade declarada) e o dissimulado (vontade real).²⁰⁵ A esse respeito Alberto Xavier leciona que "numa imagem bem sugestiva, alguns autores chamam à simulação absoluta simulação nua e à simulação relativa simulação vestida"²⁰⁶.

Outrossim, a simulação também pode ser classificada como inocente, quando presente apenas o intuito de enganar terceiros, maliciosa quando envolver o propósito de prejudicar terceiros, ou ainda fiscal, que é aquela que ocorre quando presente a finalidade em prejudicar o Fisco²⁰⁷.

Nesse sentido, os atos tendentes a ocultar a ocorrência de determinado ato ou negócio jurídico configuram uma ação simulada, pois muito embora o propósito seja o de praticar o ato ou negócio jurídico que acarretará a obrigação tributária, este é mascarado para que apareça algo diverso do ato ou negócio jurídico praticado pelos agentes.

Conclui-se, portanto, que ocorre a evasão tributária quando, na busca de um menor encargo fiscal faz-se presente o dolo a fraude ou a simulação, de modo que em tais circunstâncias deve o Fisco demonstrar a existência do vício e proceder, com base no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, o lançamento do tributo devido desconsiderando o ato viciado e considerando o ato efetivamente realizado.

2.3.3. Da Interpretação Econômica Da Norma Tributária

Segundo o entendimento de alguns doutrinadores, o direito tributário possui certas peculiaridades e especificidades em sua natureza, de modo que na interpretação e aplicação das normas tributárias há a prevalência do elemento econômico. Portanto, de acordo com a chamada teoria hermenêutica da consideração econômica ou interpretação econômica da norma tributária, deve prevalecer, na interpretação e aplicação da norma fiscal, o elemento econômico, pois a finalidade do direito tributário é econômica.

²⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

²⁰⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 54.

²⁰⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009. p. 505 e 506.

Segundo a referida corrente doutrinária, que sofreu significativa influência do Direito Alemão, notadamente do Código Tributário Alemão de 1919²⁰⁸, na análise de determinado negócio jurídico estabelecido como fato gerador, deve-se ater ao conteúdo econômico e não à forma jurídica empregada. Assim, a utilização de conceitos do direito civil pelo direito tributário constituiria apenas em um meio para se definir o fato gerador, visando, na verdade, conceituar eventos de natureza econômica²⁰⁹.

Ou seja, os institutos de direito civil empregados pelo direito tributário atuariam apenas como meio de se “conceituar eventos ou situações de natureza econômica”²¹⁰ de modo a definir o fato gerador, não sendo relevante a forma jurídica adotada, e sim o seu conteúdo econômico. Desse modo, ainda que a lei se utilize de tipos estruturais de atos ou negócios jurídicos, os conceitos que os descrevem deveriam ser interpretados de modo a atribuir maior relevância aos efeitos econômicos dos atos e negócios em causa do que aos seus efeitos jurídicos típicos.²¹¹

Segundo Ricardo Lobo Torres as principais proposições da teoria da interpretação econômica seriam a autonomia do direito tributário frente ao direito privado, a possibilidade de analogia, a primazia da capacidade contributiva extraída diretamente dos fatos sociais, a função criadora do juiz, e a intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade²¹².

Sampaio Dória destaca as palavras de Gomes de Souza, doutrinador que sempre dedicou ênfase especial às implicações econômicas:

²⁰⁸ “§ 4º:Na interpretação das leis tributárias deve-se considerar seu escopo, o significado econômico e a evolução das situações de fato” TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 208.

²⁰⁹ Dessa forma: “Para os seguidores dessa corrente, a utilização de conceitos de direito civil pelo direito tributário constitui um mero meio auxiliar na definição do fato gerador, com o intuito de conceituar eventos ou situações de natureza econômica. Assim, no exame dos atos ou negócios jurídicos, não é importante a sua forma jurídica, mas seu conteúdo econômico. Segundo os prosélitos dessa teoria, os conceitos de direito civil devem ser compreendidos dentro de seu contexto jurídico tributário, de acordo com a finalidade e função da respectiva lei tributária e de suas normas.” (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 132)

²¹⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 132.

²¹¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 40.

²¹² A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento tributário. In: O planejamento tributário e a lei complementar 104. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, pp.236 e 237. Apud GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin.

Os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos, devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhe tenham atribuído formas jurídicas diferentes.²¹³

Daí que a norma tributária deve ser considerada segundo o seu aspecto substancial, e não de acordo com o seu aspecto formal. Portanto, em virtude do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, situações econômicas idênticas merecem tributos idênticos, independentemente de se manifestarem em formas jurídicas diversas.

Ou seja, na prática, a utilização dessa teoria neutralizaria a ação do contribuinte que, muito embora não tenha realizado o fato descrito na norma jurídica, praticou ato ou negócio jurídico indicativo de capacidade contributiva e com resultado econômico análogo.

Segundo Alberto Xavier a interpretação econômica é uma violação indireta ou oblíqua do princípio da legalidade, pois visa que determinado fato jurídico, ainda que declarado extra típico, possa ser considerado uma lacuna da lei fiscal, conduzindo à integração desta por via analógica, de modo a obter a respectiva tributação, caso produza efeitos econômicos equivalentes aos do fato típico.

Para Heleno Torres, a denominada interpretação econômica do direito tributário, atualmente em descrédito, ainda encontra defensores que buscam reabilitar a liberdade que dispunha o Fisco²¹⁴.

Aludido doutrinador, em tom crítico, ensina que:

Falar de interpretação econômica do direito tributário, ao fim e ao cabo, é o mesmo que tratar sobre a causa dos tributos, i.e., sobre finalidade das normas tributárias, projetadas funcionalmente (Griziotti) para construir patrimônio público e atendendo a um primado da prevalência dos interesses do Fisco, segundo o brocardo *in dubio pro fisco*. Concepção já superada de autonomia do direito tributário. Assim, na sequência dos atos de aplicação do aludido § 4º, firmava-se a concepção de que uma justiça na repartição da carga tributária exigiria o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, devendo as obrigações tributárias ter como fato jurídico tributário unicamente fatos de caráter econômico, i.e., reveladores de capacidade contributiva objetiva, sendo irrelevantes as formas jurídicas que adotarem, para os fins de interpretação, que se deveria ocupar da substância negocial. A realidade econômica deveria prevalecer sempre.

²¹³ SOUZA, Gomez. *Natureza e Interpretação das Leis tributárias*. p. 207. Apud DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 65.

²¹⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 200.

Assim, pode-se asseverar que a doutrina majoritária sempre foi contrária à utilização de tal forma de interpretação, visto que a interpretação econômica acaba por acrescentar um conteúdo normativo não previsto na norma de incidência, contrariando o princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica.

Portanto, prevalece o entendimento que nega a possibilidade de interpretação econômica de modo a prestigiar o princípio da reserva absoluta da lei²¹⁵ no tocante à criação de tributos, de modo que as lacunas não podem ser supridas por meio do uso da analogia quando resultarem em tributo não previsto em lei²¹⁶. Nesse sentido, para Alberto Xavier, a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia através do qual se pretendeu legitimar a utilização da analogia na discussão dos tipos legais tributários²¹⁷.

Assim, em virtude do princípio da reserva absoluta de lei em matéria tributária, somente o legislador tributário pode ignorar a diversidade de formas jurídicas para buscar nelas a essência econômica e se assim não o fez, é vedado ao aplicador da lei inovar e tributar situações semelhantes da mesma maneira. Portanto, se a lei tributária não determinar expressamente e dispuser de modo distinto, os institutos e conceitos de direito privado serão interpretados conforme o seu sentido técnico.

Nesse sentido, nada obsta que o legislador tributário equipare dois negócios jurídicos para fins tributários, desde que respeite e não altere 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 tributárias²¹⁸.

²¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

²¹⁶ Art. 108, § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

²¹⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 44.

²¹⁸ 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.

Ademais, ao contrário do Código Tributário Alemão de 1919, que como se disse, foi um marco para a teoria hermenêutica da consideração econômica e determinava taxativamente por meio de uma norma geral a aplicação da referida teoria, no sistema tributário brasileiro não existe disposição semelhante²¹⁹.

Assim, em que pese o conteúdo econômico da relação tributária, a utilização do critério econômico afeta a segurança jurídica que o direito deve garantir, haja vista que não seria garantida aos cidadãos a possibilidade de prever com precisão as consequências jurídico-tributárias de suas condutas. Ademais, pode-se criticar o enfraquecimento do princípio da legalidade tributária (que tem como primado o princípio da tipicidade) em nome dos interesses arrecadatórios estatais. Outrossim, a citada corrente teórica é criticada por ter se transformado em instrumento do incremento da arrecadação do Fisco, verdadeiro mecanismo de intervenção estatal, explicitando um “dirigismo hermenêutico segundo os interesses arrecadatórios do Estado”²²⁰.

Segundo Heleno Torres, a interpretação econômica foi um dos maiores equívocos na histórica jurídica dos povos ocidentais, sendo há muito tempo superada, inclusive na Alemanha:

De fato, este princípio da interpretação econômica, na forma como se tem disseminado, é merecedor de maiores críticas, pelas distorções que o acompanham, especialmente pelas lesões que causa aos princípios mais caros do ordenamento, como é o da legalidade, da tipicidade e da certeza do direito, sem falar no prejuízo sobre os princípios e categorias de direito privado que restam afetados. Instaura, a interpretação econômica, o arbítrio hermenêutico, promove a Administração a uma espécie de interprete privilegiado, de modo a conduzir o ato de aplicação do direito segundo seus interesses, abrindo espaços na tipicidade e desconsiderando as reais demonstrações de capacidade contributiva. Toda a conquista republicana do princípio da tributação consentida esfumaça-se, numa névoa de incertezas quanto ao destino da legalidade tributária, que não admite qualquer espécie de flexibilização de interesses especiais, por ser exatamente meio de limitação ao exercício dos seus poderes.

Portanto, pode-se concluir que a interpretação econômica não foi acolhida em nosso direito positivo, de modo que não é possível a utilização de tal método interpretativo como fundamento a autorizar a incidência tributária sobre fato não descrito em sua hipótese, ainda que o resultado econômico seja análogo e representativo de capacidade contributiva.

²¹⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 61.

²²⁰ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 211.

2.3.4. Do Abuso de Formas Jurídicas

Uma faceta importante do debate acerca da legitimidade do planejamento fiscal é a que discorre acerca do uso abusivo das formas jurídicas de direito privado, pois para os adeptos dessa doutrina, a anormalidade da estruturação dos negócios jurídicos é marco fronteiro entre o legítimo planejamento tributário e condutas que o ordenamento deveria coibir.

Assim, segundo aludida teoria, não se pode aceitar a manipulação das formas de direito privado com o escopo de obter uma redução do ônus tributário, porque a forma de direito privado utilizada no negócio jurídico deve ajustar-se ao resultado econômico cobijado. Desse modo, caso a forma e o resultado econômico não forem correspondentes ocorreria um abuso das formas jurídicas, situação essa em que a tributação deveria recair sobre o ato correspondente ao real conteúdo econômico.

Em suma, quando da realização de determinada conduta, (que dá origem a determinado efeito econômico que a norma tributária intenta atingir) for alcançada por meio de uma composição de direito privado inadequada (ou atípica), que por sua vez não é atingida pela norma tributária, ocorre o abuso de forma de direito privado. Essa conduta deve ser tratada, para fins fiscais no direito tributário, de mesmo modo como se a conduta realizada fosse a adequada, atingida pela norma.

Aludida teoria, de origem germânica, não se encontra positivada no direito brasileiro, e não passa, na verdade, de uma modalidade de interpretação econômica. Desse modo, como é vedada a aplicação da analogia, não há como se exigir tributo, com base nesse doutrina, sem a efetiva realização do fato gerador previsto em lei.

Desse modo, tem-se que quando da utilização de negócios jurídicos indiretos não simulados (quando o conjunto de atos corresponde à vontade declarada), o contribuinte evita a aplicação do regime tributário mais gravoso.

Isso porque o negócio jurídico indireto é aquele que as partes celebram para atingir fins diversos dos fins usuais da estrutura utilizada. É, nas palavras de Hermes Marcelo Huck um negócio em que as partes recorrem para “alcançar consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas”²²¹, ou em outras palavras, é a utilização de um negocio jurídico típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função: “daí a referencia dos autores ao seu caráter ‘indireto’ ou obliquo, anômalo ou inusual”²²². Em suma, é a inusualidade, anormalidade, atipicidade ou inadequação do negócio empregado²²³.

Alberto Xavier ensina que segundo Ascarelli o negócio jurídico indireto poderia “assumir relevância no direito tributário quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins”.²²⁴

De se destacar que o negócio jurídico indireto é realizado a partir da estrutura de um negocio jurídico típico, observando o seu regime jurídico próprio, todavia, visa um resultado posterior que não é próprio do negocio típico utilizado. Desse modo, por meio dele, o agente consegue atingir um resultado diverso daquele que seria alcançado pela modalidade de negocio jurídico típica.

Ademais, são dois os elementos essenciais do conceito de negócio jurídico indireto: o primeiro elemento, objetivo, é a divergência entre os fins típicos do negócio e os fins que os agentes visam alcançar; já o segundo elemento, subjetivo, é o fato de a escolha o negócio jurídico utilizado ser determinada pela intenção de diminuir o ônus fiscal²²⁵.

Desse modo, tendo em vista o referencial teórico adotado na presente monografia, entendemos que a prática do negócio jurídico indireto é perfeitamente válida no ordenamento

²²¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 127.

²²² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59.

²²³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 93.

²²⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 60.

²²⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 60.

jurídico brasileiro, pois se o contribuinte agiu de maneira lícita e conseguiu evitar o acontecimento da situação definida em lei como fato gerador, nenhum tributo é devido. Ou seja, configura planejamento tributário legítimo a conduta, realizada antes da ocorrência do fato gerador e por meios lícitos, que evitou, reduziu ou postergou o ônus fiscal através do manejo do negócio jurídico indireto.

Isso porque, não havendo no Brasil norma tributária que permita a utilização da analogia de modo indiscriminado, bem como não havendo a positivação da teoria do abuso de formas jurídicas (como na Alemanha) não é permitida a cobrança de tributo que não esteja expressamente previsto em lei.

Ademais, ensina Sampaio Dória que, se o padrão de conduta dos contribuintes for mensurado segundo o critério da normalidade da forma adotada (e, portanto, proibindo as formas não usuais e insólitas), será inegável que o planejamento tributário seria sempre inadmissível²²⁶.

Nesse sentido o verdadeiro planejamento tributário resulta da manipulação inteligente e lícita de um elenco de opções alternativas, de modo que a realização de determinados negócios é revestido na forma mais conveniente²²⁷.

Outrossim, ensina o renomado jurista que:

Ora, esse leque de alternativas sempre oferece caminhos que, por seu específico tratamento de direito civil ou comercial, são mais trilhados que outros, onde aquelas conveniências de direito material inexistem. É, aliás, quase sempre com sacrifícios destas que a elisão fiscal se verifica, com a sobreposição das vantagens fiscais a outras que porventura ocorram. Na elisão, em verdade, o contribuinte encontra uma saída que o legislador não fora suficientemente previdente para trancar, quando referiu de expresso como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico (geralmente as usuais), mas omitiu outras (frequentemente as incomuns).²²⁸

Desse modo, nosso entendimento se apoia também no ensinamento de Miguel Delgado Gutierrez que aduz que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador

²²⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 75.

²²⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 74.

²²⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 74

previsto em lei²²⁹, de modo que se o contribuinte foi hábil para impedir que a sua conduta não subsumisse à situação hipotética descrita em lei, não haverá a incidência da norma tributária.

230

Devemos ressaltar, contudo, que o negócio indireto se diferencia da simulação, pois no negócio jurídico indireto não existe uma desconformidade entre a vontade interna ou real das partes e a vontade declarada. Decorre daí seu caráter verdadeiro, pois ocorre apenas uma divergência (revelada às claras) entre a “causa-função típica e os motivos ou fins prosseguidos pelas partes”. Por sua vez na simulação há divergência entre a vontade real e a vontade declarada. Dai ser caráter mentiroso²³¹.

Assim, exemplo de simulação é a situação em que os simuladores declaram a vontade de realizar uma compra e venda, mas a vontade interna deseja uma doação, de modo que combinam sigilosamente o perdão da dívida de preço. Já um exemplo de negócio jurídico indireto é a realização de uma operação de compra e venda cujo preço estabelecido é diminuto. Nesse caso, a vontade declarada coincide com a vontade interna.

Desse modo, Sampaio Dória critica a teoria do abuso de formas, pois segundo ele é errônea a exigência de que a forma jurídica seja correspondente ao resultado econômico, quando o correto seria o binômio formado pela “forma jurídica aparente (ou simulada) e forma jurídica real”²³².

No mesmo sentido, o mencionado doutrinador ainda leciona que:

²²⁹ Sobre esse ponto Barros Carvalho leciona que : “ a tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e , por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito enquadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros. p. 17.)

²³⁰ “Isso porque o fato gerador corresponde a uma situação hipotética descrita pela lei. Dessa forma, se a obrigação tributária somente surge com a efetiva ocorrência do fato previsto legalmente, se a conduta da pessoa não se subsumir à descrição legal, não haverá a incidência da norma tributária, pois não terá ocorrido a subsunção do fato ocorrido à norma.” GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 159.)

²³¹ Para Alberto Xavier o negócio simulado distingue-se da simulação tal qual “a mentira da verdade”, pois “os negócios indiretos [...] são verdadeiros; os simulados são falsos e mentirosos”. (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.)

²³² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.p. 77.

Num sistema jurídico como o brasileiro onde, a par das vantagens apontadas, a simulação fiscal é figura expressamente consagrada no direito positivo, a problemática da legitimidade da elisão, sob o ângulo da licitude dos meios e formas empregados, no tocante à sua efetividade e compatibilidade com seu objetivo, deve resolver-se segundo os princípios informadores da simulação e não segundo a teoria dos abusos da forma (...) ²³³

Por fim, importante destacar que muito embora ao abuso de forma tenha sido feita referência na exposição de motivos, não houve qualquer previsão normativa nesse sentido, de modo que não há como utilizar-se dessa teoria para requalificar os fatos jurídicos, tal qual estabelece o paragrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. ²³⁴

Realizadas essas considerações, conclui-se que o paragrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional abrange apenas os atos ou negócios jurídicos dissimulados, de modo que por ser verdadeiro, ao negócio jurídico indireto não pode recair a aludida norma ²³⁵.

2.3.5. Do Abuso de Direito

Originada no direito civil, a teoria do abuso de direito combate práticas que envolvem uma deturpação do equilíbrio entre as partes, pela utilização de um direito para um fim diverso daquele para o qual o ordenamento jurídico assegura sua existência, ou ainda pela distorção de sua função.

O Código Civil positivou regra a esse respeito, determinando que, quando exercer de modo abusivo, o titular de um direito comete ato ilícito, e deve indenizar o dano causado:

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

Assim, aludida teoria discute o modo pelo qual o contribuinte exerce e pratica o planejamento tributário, visto que mesmo agindo licitamente, pode o contribuinte praticar uma

²³³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.p. 77 e 78.

²³⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 232.

²³⁵ Esse é o entendimento de Alberto Xavier, para quem: “nem os negócios indiretos nem os negócios fiduciários, por serem atos verdadeiros, recaem no âmbito de aplicação do novo paragrafo único do art. 116 do CTN, que apenas abrange os atos ou negócios dissimulados”. (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.)

conduta considerada abusiva de modo que os atos praticados podem ser passíveis de oposição pelo Fisco. Ou seja, o contribuinte pode ter agido por meios lícitos, antes do fato gerador, e sem que haja simulação, todavia, pode haver abuso de direito.

Segundo a essa teoria, há abuso do direito do exercício da autonomia privada na organização da vida econômica quando presente a intenção de causar dano à terceiro (no caso do comportamento elisivo, o Fisco), a falta de interesse legítimo para o ato ou negócio jurídico praticado, bem como o desvio de finalidade do direito exercido²³⁶.

Assim, presentes esses elementos, o Fisco teria legitimidade para aplicar por analogia a norma tributária que seria aplicável caso o particular não tivesse exercido seu direito de modo abusivo²³⁷.

Desse modo, segundo a teoria do abuso de direito, as condutas de auto-organização tidas como abusivas, embora válidas juridicamente, não poderiam ser aceitas pelo Fisco, pois feririam a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e isonomia fiscal. Isso porque, o direito tributário seria visto como um instrumento de viabilização da solidariedade social, e não uma agressão ao patrimônio dos cidadãos.

De se destacar, como crítica, a exagerada mitigação dos princípios da tipicidade e legalidade em nome da igualdade e capacidade contributiva, visto que a utilização de meios anormais autorizaria ao Fisco a tributação de ato não descrito no tipo legal, já que por analogia tributa-se o ato que não fosse o abuso, teria sido realizado.

Por fim, Grecco leciona que a aludida teoria apenas se aplica aos casos nos quais os negócios jurídicos não tiveram outra causa real a não ser a intenção de reduzir o ônus fiscal²³⁸.

Inúmeros são os exemplos²³⁹ que demonstram que não há necessidade de um propósito afora a economia tributária para que o planejamento tributário se configure, de

²³⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 140.

²³⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 102.

²³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 134.

modo que não há necessidade de um “*business purpose*” para que a conduta seja considerada legítima. Nesse sentido, pode-se arguir que não seria sensato contestar a doação feita por um pai a seus herdeiros, muito embora o único motivo do contribuinte para a realização do ato tenha sido a diminuição do encargo fiscal, por ser a alíquota do imposto sobre transmissões ‘*causa motis*’, maior do que a do imposto sobre transmissões ‘*inter vivos*’²⁴⁰.

Ademais, Paulo Ayres Barreto adverte que não há qualquer determinação legal que proíba a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou não pagar tributos: “Não há regra específica que vede tal procedimento, nem qualquer princípio que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento”²⁴¹.

Outra crítica que se faz é que a doutrina do abuso de direito transplanta para relações entre indivíduo e Estado conceitos apenas aplicáveis às relações entre os particulares. Assim, aludida teoria é inaplicável junto ao Direito Público, pois pressupõe relações paritárias e tem por fim evitar que o exercício de um direito por um particular atinja outro.

Shoueri afirma, por sua vez, que o pressuposto lógico para o abuso de direito é que a partir do exercício de um direito haja a violação do direito de outrem. Todavia, se o fato gerador foi evitado, não há qualquer direito por parte do Fisco, visto que o direito do Fisco tem nascimento certo com o fato gerador. Assim, o jurista conclui que o instituto do abuso de direito é inaplicável em matéria tributária²⁴².

²³⁹ Miguel Delgado Gutierrez dá o seguinte exemplo: “Suponha-se, outrossim, uma empresa que desempenhe duas atividades distintas, uma altamente lucrativa e outra que por um motivo qualquer, apresente altos níveis de prejuízos. Nesse caso, poderia haver uma cisão, para criação de duas novas empresas. Uma das novas empresas pagaria o imposto de Renda pelo regime do lucro presumido e a outra passaria a fazer os recolhimentos pelo regime do lucro real. Assim, a primeira poderia economizar o Imposto de Renda e a CSLL pagos e a segunda seria tributada de forma mais branda, pois que apresenta perdas fiscais compensáveis com lucros futuros. Dependendo do caso, a empresa original poderia ser cindida, criando-se até mais de duas empresas. É óbvio que nesses casos é preciso que haja uma reestruturação da empresa, que se dividirá em duas ou mais. Isso implicará em custos de criação e instalação de novas empresas, tendo em vista que será difícil sustentar a existência de duas ou mais empresas distintas se na prática elas utilizarem o mesmo espaço físico, as mesmas máquinas e os mesmos funcionários. Nesse caso, restaria claro que se trata de uma única empresa e não de duas ou mais. (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 182 e 183)

²⁴⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 179.

²⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 235.

²⁴² SHOUERI, Luís Eduardo. Mesa de Debates: Planejamento Tributário, *Revista de Direito Tributário*. n. 113. p. 66-81 São Paulo: Malheiros. p. 78.

Por último, para não restar dúvidas acerca da inaplicabilidade da teoria do o abuso de direito, importante destacar que este se perfaz quando o titular age de tal modo que causa um dano a outrem, sem obter qualquer benefício para si. Nesse sentido, Caio Mário ensina que abusa de seu direito aquele que “dele se utiliza levando um malefício a outrem, inspirado na intenção de fazer mal, e sem proveito próprio”²⁴³. Assim, falta um requisito para a configuração do abuso de direito, visto que a conduta elisiva enseja em um benefício tributário que repercute positivamente no patrimônio do sujeito.

2.3.6. Da Fraude à Lei

De aplicação controversa no direito tributário, a fraude a lei consiste em uma violação indireta à lei, pois não há ofensa ao conteúdo literal da norma, mas sim ao seu “espírito”. Assim, por meio da fraude à lei atinge-se fim proibido indiretamente.

Dessa forma, a conduta de fraudar à lei não é flagrantemente contrária à determinada norma, pois essa conduta esquia-se desta norma, para que em seu lugar incida outra mais favorável. Ou seja, consiste, a fraude à lei tributária, em uma conduta que se apoia em determinada norma para atingir os resultados que outra norma visava impedir.

Essa doutrina se apoia, no Brasil, no artigo 166 do Código Civil, que determina que “É nulo o negócio jurídico quando: tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

No campo do direito tributário a fraude à lei consiste na obtenção, com respaldo em outra norma com finalidade distinta, de resultados análogos aos resultados que a norma substituída que se propunha a regular.

A fraude à lei difere-se da simulação pois enquanto o ato ou negócio jurídico simulado é fictício, na fraude o negócio jurídico ou ato é real. Ademais, na simulação a violação da lei é ocultada. Portanto, traço peculiar da fraude à lei é a licitude do ato praticado.

Alberto Xavier critica a doutrina da fraude à lei, haja vista que para esse instituto é essencial que a norma fraudada seja proibitiva ou mandamental, “isto é uma norma que

²⁴³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 576.

*determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma*²⁴⁴”. Ou seja, o conceito de fraude à lei exige que, por meio do emprego de formas jurídicas lícitas, se busque um resultado proibido pela lei ou que se evite um comportamento exigido pela lei.

Todavia, a norma tributária não teria nenhuma destas características, pois apenas elege os fatos que, se realizados, dão origem ao nascimento da obrigação tributária²⁴⁵. Trata-se de uma norma que é formulada como um imperativo condicionado, visto que elege fatos ou situações que quando realizados originam a obrigação tributária.

O doutrinador Sacha Calmon leciona que é um equívoco falar-se em fraude à lei, pois ou a conduta é lícita e se está diante da elisão, ou é ilícita, e portanto, se trata de evasão. Assim, para o renomado jurista, a fraude à lei tem sido utilizada para que o Fisco desconsidere atos ou negócios jurídicos lícitos²⁴⁶.

Ademais, os críticos argumentam que a obrigação tributária nasceria de uma interpretação extensiva, por analogia, da norma eludida, o que seria vedado pelo CTN, que apoiado no princípio da legalidade proíbe a aplicação da analogia quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

2.4. Sobre o Cabimento de Uma Cláusula Geral Antielisiva no Ordenamento Constitucional Brasileiro

Em que pese a natureza do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ser de norma antissimulação, muitos doutrinadores lecionam que aludido preceito foi introduzido para combater o comportamento elisivo dos contribuintes. Argumentam eles que o exercício abusivo da liberdade de contratar e da autonomia privada levaria à retirada de

²⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 100.

²⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 100 e 101.

²⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*. Disponível na Internet: <<http://sachacalmon.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

algumas garantias constitucionais, de modo a ser cabível uma norma que restringisse a legitimidade das condutas elisivas²⁴⁷.

Desse modo, para não restar dúvidas quanto à natureza do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ser de norma antissimulação, é importante explorar os fundamentos das normas antielisivas, para que se possa visualizar com clareza que tais normas seriam incompatíveis com o ordenamento jurídico pátrio, pois violariam os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, separação dos poderes e liberdade de iniciativa.

Primeiramente, importante destacar que as cláusulas gerais antielisivas nasceram na Europa, mais precisamente nos regimes de extrema direita radical, de índole “nazi-fascista”, nos quais a autoridade estatal se sobrepujava às garantias individuais¹.

Aludidas cláusulas, de um modo geral, visam, por meio da utilização da analogia, tributar atos ou negócios jurídicos extra típicos (não subsumíveis à hipótese de incidência) realizados com fim elisivo e que produzam efeitos equivalentes ou análogos aos dos negócios ou atos jurídicos típicos,²⁴⁸.

Desse modo, o legislador utiliza-se da analogia para incorporar ao fato gerador, demais condutas ou situações similares pelas quais se possa chegar a um resultado equivalente, de modo que fatos extra típicos ou não previamente tipificados possam dar azo ao nascimento da obrigação tributária.

Ademais, leciona Alberto Xavier que, aos traços comuns acima expostos das cláusulas gerais antielisiva, podem ser acrescentados outros para que se aplique o uso da analogia, dentre os quais, quando a conduta for caracterizada pelo fim elisivo preponderante, ou pela inusualidade do modelo de direito privado utilizado²⁴⁹.

²⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 153.

²⁴⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85.

²⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 87.

Assim, a principal crítica que se faz às cláusulas gerais antielisivas é que elas buscam regular os casos não previstos na hipótese de incidência, mas que produzam efeitos econômicos análogos aos dos atos ou negócios jurídicos típicos

Portanto, por meio delas o Fisco visa tributar atos ou negócios jurídicos que não foram previamente objeto de tipificação, o que se configura, como já visto, em uma grave violação ao princípio da tipicidade, ao princípio da legalidade, bem como à proibição do uso da analogia gravosa. Nesse sentido, importante recordar que, por força do princípio da legalidade, o tributo só pode ser criado por lei. Ademais, o princípio da tipicidade demanda os elementos do tipo sejam precisos, de modo que resta impossibilitada a aplicação da analogia para a instituição e majoração de tributos, o que o próprio Código Tributário Nacional veda.

Daí, que a liberdade de escolha pelo particular do modelo do ato jurídico, ou em outras palavras, a liberdade dos cidadãos se organizarem e agirem de forma menos onerosa do ponto de vista fiscal, será limitada, pois será tributado o ato correspondente ao modelo alternativo mais oneroso. Na prática, exige-se a escolha do processo mais oneroso, anulando definitivamente a liberdade de conduta, direito esse que como vimos é decorrente do próprio princípio da tipicidade.

Ademais, segundo Alberto Xavier, se daria uma “elastificação” dos tipos legais tributários, de modo a dota-los de uma capacidade de atingir situações não previstas na hipótese de incidência. Ademais a segurança jurídica sofreria grande abalo, pois a atividade estatal tornar-se-ia imprevisível, pois o Fisco seria dotado de poderes derivados de criação do direito, violando a separação dos Poderes.²⁵⁰

O doutrinador Paulo Ayres Barreto ao se posicionar contrariamente ao cabimento de uma cláusula geral antielisiva no ordenamento constitucional brasileiro, fundamenta sua posição com base nos limites impostos pela Constituição Federal para a instituição e cobrança de tributos, que restringem não só a atuação do legislador, como a da própria autoridade

²⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 44.

administrativa. Dessa forma, a cláusula geral antielisiva anularia todo esse sistema constitucional para, em troca, validar a instituição e exigência do tributo²⁵¹.

Ademais, o doutrinador elenca uma série de garantias individuais ao cidadão em face ao Estado que não podem ser suprimidas, de modo que a inclusão de cláusula geral antielisiva sequer poderia ser objeto de deliberação, uma vez que tendente a abolir direitos e garantias individuais dos contribuintes²⁵².

Principal crítica que se faz às normas gerais antielisivas, é que operam a tributação de fatos extra típicos por meio da analogia. Contudo, quando se pensa em uma norma antissimulação, não há qualquer violação ao princípio da legalidade, visto que indaga-se se o ato ou negócio jurídico está contaminado por vício da vontade.

Ademais, enquanto nos casos de dissimulação o Fisco pretende tributar um negócio real, embora dissimulado; nas cláusulas gerais antielisivas o Fisco visa tributar negócio que não se realizou, mas que hipoteticamente teria sido realizado caso o contribuinte tivesse optado pela alternativa negocial mais onerosa.

Em resumo, podemos dizer que “*pretende tributar-se um ato hipotético, um não-ato ou um ato por ficção legal, Pretende tributar-se um negócio que não se fez, nem nunca se quis fazer*”²⁵³. Fácil constatar que tal operação anularia cabalmente a liberdade de opções bem como a autonomia do contribuinte.

Pode-se questionar também a legitimidade das cláusulas elisivas, quando estas buscam tributar com base na finalidade da operação e não na operação objetivamente considerada, revelando um nítido caráter sancionatório.

Explica-se: se dois atos ou negócios jurídicos semelhantes reveladores de capacidades contributivas idênticas forem realizados, um por motivos estritamente fiscais

²⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 210.

²⁵²²⁵² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 210 e 211.

²⁵³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 91.

(minorar o encargo fiscal), e outro por outros motivos empresariais; tributa-se o primeiro mais não o segundo²⁵⁴.

Daí logo nota-se o caráter discriminatório e não igualitário de tais normas, visto que reprimem a finalidade da operação e não a operação objetivamente considerada, de modo que “*as cláusulas antielisivas acabam, pois, por se tornar em instrumentos de tributação sancionatória de fatos hipotéticos com base no estado de espírito do contribuinte*”.²⁵⁵

O mesmo pode ser dito da tutela advinda do princípio da tipicidade que se aplicaria ao ato extra típico com finalidade negocial, mas não se aplicaria nos casos de finalidade exclusivamente fiscal, de modo que o aludido princípio, concebido como um regra rígida, é “transformado num ‘elástico’, que ora se estende, ora se encolhe, ora se aplica, ora deixa de aplicar-se. E isto na dependência única de um julgamento que o Fisco faça dos motivos e fins do cidadão.”²⁵⁶

Assim, ante o que fora exposto, pode-se asseverar a inconstitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro de qualquer norma geral antielisiva. Primeiramente, porque a aplicação da analogia é incompatível com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 não tem fundamento algum para que, em nome da repressão ao fenômeno elisivo, sejam limitadas garantias e liberdades individuais. Assim, nota-se que as gravíssimas restrições que seriam introduzidas por uma cláusula antielisiva à liberdade de contratar não têm nenhum fundamento que não seja uma ânsia arrecadadora do Fisco.

Nesse sentido, a solidariedade social, a capacidade contributiva e o compartilhamento justo das despesas não teriam força para restringir as garantias e direitos

²⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 96.

²⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 97.

²⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 136.

individuais, de modo que reprimir o fenômeno elisivo por meio de cláusulas gerais significa reprimir o exercício regular de um direito constitucionalmente assegurado aos cidadãos.

Portanto, ante o que fora exposto, conclui-se que as cláusulas antielisão, limitadoras que são do direito do cidadão de se organizar e contratar do modo fiscalmente menos oneroso, são incompatíveis com a Constituição Brasileira, bem como legitimam ao Estado um poder de tributar excessivo, que corrompem as garantias e direitos individuais.

2.5. Instrumentos Eficazes no Combate à Elisão Fiscal

A elisão tributária, ou planejamento tributário, resulta do fato de que por mais providente que o legislador tributário seja, sempre haverá espaços livres da tributação.

Assim, os cidadãos podem, nesses espaços livres da regulamentação estatal, exercer uma liberdade constitucionalmente assegurada, de modo a exercer sua autonomia privada visando escapar licitamente da tributação.

Nesse processo, a chamada elisão fiscal, os contribuintes utilizam-se das alternativas que o direito privado oferece realizando determinados atos ou negócios jurídicos que possibilitem a redução do encargo fiscal, seja evitando, reduzindo ou retardando o envolvimento na relação tributária.

Como visto ao longo da monografia, são absolutamente legítimas essas condutas dos contribuintes, pois amparadas em direitos e garantias individuais do cidadão em face ao Estado.

De outro lado, também é absolutamente legítimo que o Fisco procure diminuir aludidos espaços nos quais não incide o tributo, de modo a restringir seu campo de livre incidência, e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação.

Isso porque é inquestionável que qualquer economia de tributos, ainda que totalmente decorrente de um planejamento tributário válido, acarreta desequilíbrios nos sistemas tributários. Portanto, ao mesmo tempo em que é legítimo o direito do contribuinte de

organizar seus negócios pelo modo que lhe acarrete o menor ônus fiscal, também é legítima a ação do Estado visando diminuir as possibilidades de elisão tributária.

Essa ação estatal, evidentemente, deve se pautar pelo texto constitucional, com a observância dos mandamentos ali contidos. Assim, a problemática está em definir uma forma de compatibilizar ambos os interesses antagônicos, sem, todavia, mitigar direitos constitucionalmente assegurados aos cidadãos, ou ainda desrespeitar princípios limitadores do poder de tributar.

Ademais, é notório que o legislador nunca conseguirá prever todas as possibilidades de realização de atos ou negócios jurídicos possíveis de serem realizados, de modo que ao direito cabe atuar sempre após essa realidade, que é quem, normalmente, influi a modificação do direito²⁵⁷.

Nesse sentido, são dois, grosso modo, os métodos existentes para combater a elisão fiscal. Uma das formas é a adoção de normas gerais antielisivas, que como abordado anteriormente tributam por analogia, e por isso, são incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

Alias, a V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, realizada em Estoril, Portugal recomendou que o combate à elisão tributária seja realizado por meio do aperfeiçoamento das normas, e não por meio da utilização de métodos integrativos:

A aquellos países que consideren conveniente evitar la elusión, procedan al perfeccionamiento de las normas legales que definen los elementos constitutivos de la obligación tributaria, y no a la utilización de métodos integrativos en la aplicación de la ley.²⁵⁸

Daí ser preferível combater o fenômeno da elisão através da adição de cláusulas corretivas ou de prevenção, ou normas especiais antielisivas. Essas cláusulas realizam uma tipificação posterior dos atos ou negócios jurídicos que a prática cotidiana revelou serem utilizados para a concretização da elisão fiscal. Em suma, essas normas operam uma correção,

²⁵⁷ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licidade e Abuso de Direito*. 2005. dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba. p. 229.

²⁵⁸ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. *IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários*. Estoril, Portugal, 1970. disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=326>, acesso em 06.09.2013.

de modo que determinadas condutas quando identificadas como elisivas são incluídas no tipo legal por meio de lei²⁵⁹.

O descumprimento de tais regras é ato ilícito e passa a ser considerado medida evasiva. Por tal razão, Heleno Tôrres entende ser inadequado o uso do termo regra específica antielisão, preferindo denominá-las *regras de prevenção ou correção*²⁶⁰.

Esse método, analítico e preventivo, é o que garante maior segurança jurídica e certeza aos seus destinatários. Ademais, segundo Heleno Tôrres, é o único método que satisfaz os critérios de justiça e segurança, de modo que “poucos são os autores que põem dúvidas sobre a adoção de leis específicas como o método mais eficaz” para combater o fenômeno elisivo²⁶¹.

Desse modo, enquanto nas normas gerais antielisivas os atos ou negócios jurídicos não são previamente objeto de tipificação legal e aplicam-se por meio da analogia, nas normas especiais antielisivas os atos ou negócios jurídicos são incluídos no tipo legal do tributo, com observância do princípio da legalidade.

Ademais, a utilização de cláusulas especiais no combate à elisão tributária é totalmente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, visto que não há violação aos princípios da legalidade, tipicidade e autonomia da vontade.

Assim, mecanismo importante e efetivo de combate à perda de arrecadação fiscal consiste na criação de cláusulas específicas antielisivas, pois logo que identificado pelo Estado um campo propício à elisão tributária, altera-se o dispositivo de forma a coibir tais fenômenos, de modo que o comportamento passe a ser considerado evasivo.

²⁵⁹ Precisa a conceituação de Alberto Xavier para quem as normas especiais antielisivas “não passam da tipificação a posteriori, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções e ficções legais” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85.)

²⁶⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 277.

²⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 276.

Por fim, no que diz respeito às regras setoriais antielisivas, Alberto Xavier as compreende como aquelas em que as condutas, não são objeto de tipificação, mas de referência genérica e indeterminada, de modo a alcançar tributo determinado²⁶².

Ademais, para inibir o fenômeno da elisão, o legislador usualmente estabelece algumas presunções e ficções. Tanto é que, no âmbito da XXIV Jornada Latino-americana de Direito Tributário, ocorrida na Venezuela em outubro de 2008, a décima conclusão recebeu a seguinte redação:

Décima. Las cláusulas especiales son otros instrumentos de política antielusiva. Su formulación debe respetar el principio de capacidad económica, seguridad jurídica, legalidad y ser compatible con los Convenios de Doble Imposición. En países cuyos ordenamientos jurídicos reconocen un derecho supranacional, las cláusulas especiales deben respetar las exigencias de la no discriminación, la libertad de circulación de capitales y de establecimiento.²⁶³

A esse respeito, Paulo Ayres Barreto sugere cuidado quanto ao recurso às presunções e ficções no campo tributário, visto que podem ser violadoras de garantias individuais constitucionalmente asseguradas²⁶⁴. Nesse sentido, tem-se a quarta recomendação da XII Jornada Latino-americana de Direito Tributário, realizada em Bogotá, 1985:

4. Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.²⁶⁵

Desse modo, o doutrinador Paulo Ayres Barreto sugere a criação de presunções legais relativas para a definição de critérios da regra-matriz de incidência tal qual a XXIV Jornada Latino-americana de Direito Tributário, realizada na Venezuela em 2008, recomendou:

²⁶² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 86.

²⁶³ XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário. Caracas, Venezuela, 2008. Disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399>, acesso em 06.09.2013.

²⁶⁴ Como exemplo o doutrinador cita que “não se pode, por exemplo, fazer incidir o imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre prestação de serviço cuja ocorrência foi estabelecida por presunção absoluta ou ficção legal”. 250

²⁶⁵ XII Jornada Latinoamericana de Direito Tributário. Bogotá, Colômbia, 1985. disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=369>, acesso em 06.09.2013.

Undécima. Las presunciones y ficciones como cláusulas especiales antielusivas deben respetar las exigencias de los principios de legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica y proporcionalidad. Corresponde al legislador establecer presunciones que, en lo posible, deben admitir prueba en contrario.²⁶⁶

Assim, exemplo de cláusula antielisão que se utiliza da presunção é o artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que trata dos lucros distribuídos disfarçadamente. Aludida norma determina, por exemplo, que “presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada”, ou quando “adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada²⁶⁷”.

Outro exemplo clássico é o artigo 51 da Lei 7450 de 1985, que determina que “ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda²⁶⁸”.

Por fim, mas não menos importante, imperioso destacar que se comparada à evasão fiscal, o nível de recursos que a elisão fiscal subtrai do tesouro nacional é ínfimo, de modo que causa surpresa o fato de ser tão duramente combatida.

Nesse sentido, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) estimou em R\$ 415,1 bilhões o montante das divisas que se perderam em virtude da sonegação fiscal no Brasil, no ano de 2011²⁶⁹. Assim, quisesse o Estado de modo legítimo

²⁶⁶ XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário. Caracas, Venezuela, 2008. Disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399>, acesso em 06.09.2013.

²⁶⁷ RIR/99, Lucros Distribuídos Disfarçadamente, Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;
II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; fonte:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte3.htm>

²⁶⁸ Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17450.htm

²⁶⁹ Considerando essa dinâmica o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (**Sinprofaz**), contratou um estudo para calcular a sonegação no Brasil, o estudo, que foi nominado como *Sonegação no Brasil — Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*, concluiu que “na hipótese ainda de se levar em conta

diminuir a evasão fiscal *lato sensu*, deveria imprimir vultosos investimentos em órgãos repressores, os quais muitas vezes carecem de estrutura física, técnica e instrumental adequada para o exercício de suas atividades.

Ademais, “na verdade, muito mais frustrante da capacidade contributiva é a massa de benefícios tributários concedidos no Brasil, de modo um tanto assistemático, favorecendo investimentos em regiões ou setores econômicos desvitalizados [...]”²⁷⁰ Nesse sentido são inúmeros os casos conhecidos de desonerações tributárias instituídas em favorecimento à grupos ou setores, e que constituem, na realidade, um tratamento diferenciado a determinados contribuintes.

Outra explicação para a sanha arrecadadora do Estado voltar-se para o combate da elisão tributária, segundo atenta observação de Sampaio Dória, está no fato de que “repugna a muitos admitir que possa alguém, com habilidade e inteligência, manipular as formas jurídicas para escapar a uma responsabilidade fiscal, quando outros não o logram”²⁷¹.

Dito isso, finalmente conclui-se que “inexistindo previsão normativa abre-se espaço à elisão tributária que haverá de ser admitida, ainda que promova alguma injustiça fiscal.”²⁷². Todavia, o Estado não deve adotar atitude passiva diante das perdas arrecadatórias que o planejamento tributário acarreta.

Deve reagir, mas pelo meio juridicamente apropriado: normas antielisivas específicas para cada situação identificada, de modo que é por intermédio de alterações legislativas específicas, atinentes à cada tributo isoladamente considerado, que se coíbe de modo eficaz a elisão tributária, impedindo, assim, que o contribuinte consiga encontrar alternativas para evitar a incidência tributária ou à sua redução.

apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 28,4% da arrecadação (percentual muito próximo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%), que equivale a 10,0% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 415,1 bilhões caso levado em conta o PIB do ano de 2011. Fonte: www.sonegometro.com

²⁷⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 79.

²⁷¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 81.

²⁷² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 250 e 251.

Ademais, aludidas alterações legislativas, para lograrem êxito no combate à fuga fiscal, e não se assemelharem à “expedientes arrecadatários casuísticos” devem ser elaboradas ponderadamente, de modo claro, sistematizadas e objeto de amplo debate na sociedade²⁷³.

Desse modo, visto que não se admite o recurso à analogia para combater a elisão tributária, importante à adoção das cláusulas especiais antielisivas que funcionem como uma espécie de “alargamento do tipo legal”, mas sem que haja qualquer ofensa ao princípio da tipicidade.

2.6. Encerramento de Capítulo

Causou e ainda causa controvérsia a inovação legislativa, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Em que pese a exposição de motivos afirmar tratar-se de uma norma de combate à elisão tributária²⁷⁴, há grande controvérsia acerca do regime jurídico da alteração legislativa, de modo que é discutível o conteúdo, o alcance e à constitucionalidade da nova norma do Código Tributário Nacional.

Todavia, é hora de encerrarmos essas anotações multidisciplinares e consolidarmos as questões debatidas no presente capítulo, haja vista que toda a exposição até aqui desenvolvida confirma o sustentado no início do presente capítulo.

Em que pese os grandes juristas com entendimentos contrários, adotamos o posicionamento de que o aludido parágrafo único tem natureza de norma anti-simulação, que veio se somar ao artigo 149, VII do Código Tributário Nacional²⁷⁵. Assim, muito embora conste na exposição de motivos expressões como “instrumento eficaz para combate aos

²⁷³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 156.

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

²⁷⁵ 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;

procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, na redação da lei visualiza-se apenas uma modesta cláusula anti-simulação²⁷⁶.

Ademais, conforme aduz Alberto Xavier, “os problemas suscitados pela figura da ‘cláusula antielisão’ merecem hoje estudo mais aprofundado”²⁷⁷, visto que as figuras da simulação e da elisão tributária seriam confundidas na prática; o que o autor atribui à “importação de terminologias baseadas em experiências estrangeiras, sem raiz na língua e no direito pátrio”.²⁷⁸

Assim, conforme acima exposto, demonstramos que na simulação absoluta aparenta-se realizar um negócio jurídico (vontade declarada) quando, na realidade, não se pretende realizar negócio jurídico algum, enquanto na simulação relativa existem dois negócios jurídicos, o negócio simulado (vontade declarada) que é utilizado para encobrir o negócio dissimulado (vontade real). Por sua vez, o contribuinte quando adota condutas elisivas, utiliza-se de atos extra típicos para obter efeitos análogos aos dos fatos típicos. Aqui não há qualquer vício da vontade, visto que o ato declarado é efetivamente o fato desejado.

Nesse sentido, fazemos uso dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos:

“É de ver que referido preceito não introduziu alteração alguma no ordenamento brasileiro, uma vez que já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII do Código Tributário Nacional.”²⁷⁹

²⁷⁶ Nesse sentido: “Outros dos pontos polêmicos da discussão do Projeto era o de uma possível adoção de uma norma geral antielisiva, superficialmente referida na exposição de motivos como ‘instrumento eficaz para combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito’.

Certo é, porém, que da própria redação original não constava, em parte alguma, norma antielisiva, mas tão somente um texto, rigorosamente idêntico ao que veio a transformar-se no novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário nacional, que versa sobre as consequências jurídicas da figura totalmente distinta da simulação, adotando solução que já era, mesmo no silêncio da lei, acolhida pela esmagadora maioria da doutrina e da jurisprudência.

Muito embora o preceito em causa se limite à conservadora explicitação de uma ‘cláusula anti-simulação’ merecem hoje estudo aprofundado [...]XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 14 e 15.

²⁷⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 15.

²⁷⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 16.

²⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 21 São Paulo: Malheiros.

O mesmo doutrinador prossegue, advertindo que:

O enunciado acima transcrito veio apenas a ratificar regra existente no direito pátrio. Todavia, necessário se faz enfatizar a recomendação acerca do cuidado que se deve ter para ao ampliar demasiadamente a aplicação do comentado parágrafo único, vindo a considerar dissimulado negócio jurídico lícito, pelo simples fato de acarretar vantagens de ordem tributária. Neste último caso, as partes celebram negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal, e dessa maneira válido, diferentemente dos atos simulados, consistentes na ilegal ocultação do fato jurídico tributário.²⁸⁰

Quanto ao emprego do termo “dissimulação” que abrangeria apenas a simulação relativa, pode-se afirmar que seja um defeito de técnica, de modo que o parágrafo único trata tanto da simulação absoluta quanto da simulação relativa (dissimulação). Nesse sentido, Alberto Xavier explica que *“trata-se, em nossa opinião, de mero defeito de técnica redacional, pois não faria sentido algum atribuir à simulação absoluta os mesmos efeitos jurídicos da simulação relativa.”*²⁸¹

Nesse sentido, são valiosas as lições de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que os membros do Parlamento representam vários segmentos da sociedade, de modo que são compreensíveis algumas “impropriedades, atecniais, deficiências e ambiguidades que os textos legais cursivamente apresentam”, visto que os diplomas legais não são resultantes de um trabalho sistematizado cientificamente²⁸².

Ademais, conclui-se que se restava qualquer dúvida acerca da possibilidade de o Fisco desconsiderar os atos ou negócios jurídicos simulados sem necessidade de demandar judicialmente, com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, tal dúvida restou aquietada haja vista a introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Essa é a opinião de Paulo de Barros Carvalho, para quem, “o dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor.”²⁸³

Aludida conclusão não entra em choque com o adágio de que a lei não contém palavras inúteis. Isso porque, muito embora o CTN já contemplasse o tratamento dos

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 21 São Paulo: Malheiros.

²⁸¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 58.

²⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 37

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 341

negócios jurídicos simulados no art. 149, VII do Código Tributário Nacional, nada era dito sobre o procedimento especial para a apuração de tais condutas: “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Dessa forma, esta norma, que ainda não fora editada, deverá versar sobre procedimentos a serem seguidos pelo Fisco na desconsideração de negócios jurídicos viciados pela simulação, de modo a regular a atividade de fiscalização.

Assim, a futura norma que vier regulamentar o parágrafo único indubitavelmente trará benefícios aos contribuintes, ao disciplinar o procedimento para essa desconsideração, homenageando as garantias e direitos dos cidadãos, de modo a assegurar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Neste sentido, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional amplia a segurança jurídica dos contribuintes ao exigir a criação de procedimentos específicos.

Nesse sentido a implantação do paragrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional veio obstar a insegurança jurídica, visto que determinou que o Fisco não tem a necessidade de demandar a nulidade dos atos simulados para que possa cobrar o tributo efetivamente devido :

Com o advento do novo paragrafo único... a questão ficou sanada. Não pairam mais dúvidas de que o Fisco não tem necessidade de demandar a nulidade dos atos simulados para que possa cobrar o tributo efetivamente devido²⁸⁴

Desse modo, deve ser descartada a hipótese da norma do paragrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ter a natureza de norma que visa combater o fenômeno da elisão tributária.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho leciona que o mencionado parágrafo único não combate o fenômeno elisivo, visto que o contribuinte é livre para entrar ou não entrar na obrigação tributária:

²⁸⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin. p. 99.

O paragrafo único do art. 116 do Código tributário Nacional não veio para impedir negócios tendentes a redução de carga tributária; nem poderia fazê-lo, pois o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende realizar, acarretando conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.²⁸⁵

Ademais, se interpretado como norma antielisão, o novo dispositivo seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade e da tipicidade, afrontaria a proibição de analogia (art. 108, § 1o, do CTN) bem como recorreria a teorias inaplicáveis no direito tributário.

Assim, apesar de parcela de doutrinadores sustentar que as garantias constitucionais asseguradas pelos princípios da legalidade e tipicidade da tributação podem ser mitigadas de modo a restringir o direito de liberdade de contratar, só a voracidade arrecadatória pode justificar tamanho afrouxamento dos princípios constitucionais.

Desse modo, não se trata de uma cláusula geral antielisiva, visto que esta tributaria, por analogia, atos verdadeiros não previstos na norma tributária em virtude desses atos terem efeitos análogos e motivação elisiva, daí a sua inconstitucionalidade.

Já em se tratando de norma antissimulação não há qualquer violação ao princípio da legalidade, pois a norma combateria o ato ou negócio jurídico contaminado pelo vício da vontade (divergência entre a vontade real e a vontade declarada, através da dissimulação de um fato típico desejado) e com o objetivo de prejudicar o Fisco. Ou seja, sem contrariar os limites da tipicidade, permite a tributação de fato típico que fora dissimulado.

Conclui-se, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por se tratar de norma antissimulação, não veio para impedir o planejamento tributário, nem poderia, visto que o contribuinte é livre para escolher se pratica ou não o fato gerador que dará origem ao nascimento da obrigação tributária.

²⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 21 São Paulo: Malheiros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No encerramento do presente estudo, convém apresentar um resumo das conclusões obtidas e do posicionamento adotado diante de questões que, na sua quase totalidade, apresentam posturas controvertidas e divergentes.

Pela presente monografia buscamos desenvolver o tema do regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Paralelamente discutimos os limites impostos ao planejamento tributário pela legislação brasileira.

Como dissemos, o debate é relevante e atual, visto que se relaciona à controvérsia acerca de até qual ponto é possível recorrer a negócios lícitos e fiscalmente menos onerosos com base expressa ou implícita na lei e mediante o exercício legítimo da autonomia privada.

Nesse contexto, o presente estudo buscou de abordar os conceitos fundamentais do planejamento tributário de modo a distinguir as figuras da elisão tributária da evasão tributária.

Assim, a evasão fiscal, em sentido estrito, é expressão cabível para designar o procedimento que o ordenamento proíbe, portanto ilícito, adotado com a finalidade de incorrer em uma carga tributária menor. Por sua vez a elisão é a conduta ou omissão destinada a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos

Outrossim, vimos quais os critérios de distinção: critério da licitude dos meios e o critério temporal. Ademais, concluímos que é da junção de ambos os critérios que se pode efetivamente realizar a distinção entre ambas as figuras.

Nesse ponto reconhecemos que a economia ilegítima de tributos, à qual usualmente se denomina de evasão tributária, é conduta reprimível em todos os sentidos. Já a economia legítima de tributos, chamada normalmente de elisão tributária, não é passível de censura, pois o contribuinte atua dentro dos parâmetros legais impostos.

Nesse sentido, partimos da premissa de que é direito do contribuinte diminuir seu ônus tributário através do planejamento de suas atividades, e que o parâmetro que deve pautar essa liberdade fiscal é a legislação.

Desse modo, o contribuinte deve pagar o tributo ao praticar o fato gerador porque a lei impõe essa obrigação, bem como ao Estado não é reconhecido qualquer direito fora do que lhe é outorgado pela lei.

Ademais, ao analisamos os principais princípios constitucionais que regem a matéria, concluímos que as garantias individuais do cidadão face ao Estado, são caracterizadas por efetiva preocupação em proteger o particular contra a força do aparato estatal, e se sobrepõem aos outros direitos de caráter geral ou coletivo, como a solidariedade social.

Nesse ponto, importante repisar que o Constituição Federal de 1988 tem forte característica garantista, de modo que são grandes as limitações impostas ao Estado face o cidadão, especialmente no campo tributário

Nesse sentido, vimos que como o direito tributário é dominado por um rigoroso princípio de tipicidade taxativa, é consequência da sua própria natureza o fato de o negócio jurídico não tipificado e fiscalmente menos oneroso permitir efetivamente aos contribuintes atingir os seus fins tributários.

Portanto, nos posicionamos no sentido de que a elisão tributária é uma manifestação da livre iniciativa assegurada pela Constituição, visto que esta determina que o Estado só pode tributar nos limites da lei. Fundamentamos essa assertiva no fato de que se

determinada conduta não está tipificada taxativamente em lei, o contribuinte pode praticá-la com plena segurança de que não incorrerá na obrigação tributária.

Ademais, no que toca ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, adotamos o posicionamento de que a aludida norma tem natureza jurídica de norma antissimulação, e que o objetivo almejado com sua introdução no direito positivo brasileiro não foi o de impor uma grande modificação na estrutura do sistema tributário, mas somente complementar a legislação de modo a dar melhores condições ao Fisco de cumprir suas funções, bem como aumentar a segurança jurídica do contribuinte.

Para fundamentar nosso posicionamento quanto ao regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional contestamos a possibilidade do acolhimento pelo ordenamento jurídico brasileiro de uma norma geral antielisiva, pois afrontaria os princípios da legalidade e tipicidade, bem como recorreria à analogia. Nesse sentido, concluímos a incompatibilidade da aplicação analógica com o princípio da tipicidade da tributação.

A respeito das cláusulas antielisão, vimos que visam tributar atos ou negócios jurídicos extra típicos (não subsumíveis à hipótese de incidência) realizados com fim elisivo e que produzam efeitos equivalentes ou análogos aos dos negócios ou atos jurídicos típicos.

Concluímos, então, que são limitadoras do direito do cidadão de se organizar e contratar do modo fiscalmente menos oneroso, de modo que são incompatíveis com a Constituição Brasileira, bem como legitimam ao Estado um poder de tributar excessivo, que corrompe as garantias e direitos individuais.

Assim, apesar de parcela de doutrinadores sustentar que as garantias constitucionais asseguradas pelos princípios da legalidade e tipicidade da tributação podem ser mitigadas de modo a restringir o direito de liberdade de contratar, somos posicionamos contra esse argumento.

Ou seja, a solidariedade social, a capacidade contributiva e o compartilhamento justo das despesas não teriam força para restringir as garantias e direitos individuais, de modo

que reprimir o fenômeno elisivo por meio de cláusulas gerais significa reprimir o exercício regular de um direito constitucionalmente assegurado aos cidadãos.

Ademais, apresentamos algumas teorias importadas de outros ordenamentos jurídicos que visam disciplinar e impor limites ao planejamento tributário.

Isso porque, de um modo geral essas teorias dizem que mesmo que a forma escolhida para o ato jurídico não seja proibida, a conduta elisiva pode ser maculada pela utilização de formas claramente inadequadas, anormais, ou sem propósito, pois apresentaria divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pela parte nessa transação.

Todas foram descartadas, visto que incompatíveis com a ordem jurídica brasileira. Nesse sentido demonstramos quais os limites legais à liberdade fiscal impostos pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro: a validade e a licitude.

Por fim, indicamos que o fenômeno da elisão tributária pode ser combatido e reprimido sem qualquer violação ao ordenamento jurídico brasileiro e conforme os princípios da legalidade, tipicidade e autonomia da vontade. Basta a ação estatal deve se pautar pelo texto constitucional, com a observância dos mandamentos ali contidos. Assim, sugerimos, então, as normas especiais antielisiva, nas quais os atos ou negócios jurídicos são incluídos no tipo legal do tributo, com observância do princípio da legalidade.

Por último, importante destacar novamente que o tema é complexo, e merecerá ser estudado novamente, em virtude da falta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116. Assim, quando sobrevier a norma regulamentadora, que deverá versar sobre procedimentos a serem seguidos pelo Fisco, teremos mais elementos para aprofundar a análise de modo que a discussão será fomentada novamente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. 2008. 288 p. Tese de Livre Docência (Faculdade de Direito) Universidade de São Paulo. São Paulo

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito*. 2005. 349 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, *Revista de Direito Tributário*. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. Disponível na Internet: <<http://sachacalmon.wordpress.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

Dicionário Eletrônico Michaelis, disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=evas%E3o>> data de acesso: 06/09/2013.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 26^a ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

GERMANO, Lívia de Carli. *A Elisão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. 2010. 201 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

GRECO, Marco Aurélio. Esboço da história do tratamento da elisão fiscal. In: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. (2001:Brasília)*. Brasília: ESAF, 2002. p. 18-25.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin.

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

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. *IV Jornadas Luso-Hispano- Americanas de Estudos Tributários*. Estoril, Portugal, 1970. disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=326>, acesso em 06.09.2013.

JARDIM NETO, José Gomes. *Planejamento Tributário: Limites da Elisão no Brasil*. 2008. 182. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo. 2008

XII Jornada Latinoamericana de Direito Tributário. Bogotá, Colômbia, 1985. disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=369>, acesso em 06.09.2013.

XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário. Caracas, Venezuela, 2008. Disponível em <http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=399>, acesso em 06.09.2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. 360

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade*. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética, v. 173, 2010.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de Sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. 225 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o Planejamento Tributário e a Desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica, p. 69-170. In: Heleno Tôrres Taveira Tôrres, Mary Elbe Queiroz (Coordenação) *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2005.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza. *Limites do Planejamento Tributário*, p. 735-758, Luís Eduardo Schoueri (Coordenação) *Direito Tributário: Homagem a Paulo de Barros Carvalho*. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2008.

SHOUERI, Luís Eduardo. Mesa de Debates: Planejamento Tributário, *Revista de Direito Tributário*. n. 113. p. 66-81 São Paulo: Malheiros.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. acesso em: 06 de setembro de 2013

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

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

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário*. Ed.Lex. São Paulo, 2005.