

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Caroline Fensterseifer Mattioni

A LEGITIMIDADE DA ELISÃO FISCAL
COMO FORMA DE ECONOMIZAR TRIBUTOS

Passo Fundo
2012

Caroline Fensterseifer Mattioni

A LEGITIMIDADE DA ELISÃO FISCAL
COMO FORMA DE ECONOMIZAR TRIBUTOS

Monografia apresentada ao curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob orientação do professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Passo Fundo
2012

À minha mãe, pelo constante apoio,
incentivo e compreensão,
estando presente em toda a minha trajetória;

Ao meu pai, a quem devo toda minha gratidão.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo;

À minha família,
a grande responsável pela
minha chegada até aqui;

Ao meu orientador,
profissional que admiro,
principalmente pelos ensinamentos
e pela concretização deste trabalho.

RESUMO

A liberdade individual dos particulares de se organizarem e contratarem de forma menos onerosa do ponto de vista fiscal é, hoje, tema de grande atualidade em virtude da necessidade de se ter um planejamento tributário frente à demasiada carga tributária que vige no país. Com efeito, busca-se, no presente estudo, verificar-se se é ou não legítima a prática de determinados atos elisivos pelos particulares com o fito de economizar tributos. Para responder ao problema apresentado, analisam-se algumas das teorias que tratam da legitimidade ou não da elisão fiscal, bem como se busca identificar quais os princípios constitucionais que são aliados do contribuinte no projeto de redução da carga fiscal. A relevância teórica compreende o fato de buscar-se desvelar esse universo jurídico conflitante, pois, de um lado, têm-se os contribuintes, no intuito de sempre pagar menos ou nenhuma incidência tributária sofrer, e, de outro, o fisco, com a pretensão de investir sobre o patrimônio dos particulares na busca de sempre arrecadar mais. Para a realização da pesquisa científica, utiliza-se o método dedutivo de abordagem e, quanto ao método procedimental, o bibliográfico, que demonstraram, ao final, que os contribuintes, para terem uma conduta legítima e incensurável, estão adstritos a limites legais e constitucionais. Entretanto, para uma relação jurídico-tributária mais hígida, a ponto de trazer mais segurança jurídica para ambas as partes, constata-se a necessidade de normas tributárias mais claras, cujas eventuais restrições tenham seus fundamentos e limites expressamente delineados em lei.

Palavras-chave: Elisão, Legalidade, Legitimidade, Norma antielisiva, Planejamento tributária, Segurança jurídica.

LISTA DE ABREVIATURAS

AI: Agravo de Instrumento

Art.: Artigo

Arts.: Artigos

CF: Constituição Federal

CLT: Consolidação das Leis do Trabalho

CPC: Código de Processo Civil

CTN: Código Tributário Nacional

DF: Distrito Federal

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

Min.: Ministro

Nº: Número

RE: Recurso Extraordinário

Rel.: Relator

RJ: Rio de Janeiro

RS: Rio Grande do Sul

SP: São Paulo

TRF: Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 ELISÃO FISCAL: CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	10
1.1 Contextualização	10
1.2 Distinções conceituais	11
1.2.1 Elisão fiscal	14
1.2.2 Evasão fiscal	16
1.2.3 Elusão fiscal	19
1.2.4 Planejamento tributário	20
1.3 A norma geral antielisão	22
2 ALGUMAS CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS A RESPEITO DA LEGITIMIDADE DA ELISÃO FISCAL	29
2.1 Teoria do positivismo normativista e conceptualista	29
2.2 Teoria do positivismo sociológico e historicista	32
2.3 Teoria da jurisprudência dos valores e o pós-positivismo	39
3 O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL E A VOLTA DA ATRIBUIÇÃO DA CULPA	46
3.1 Princípios constitucionais que legitimam a elisão fiscal	46
3.1.1 Princípio da liberdade econômica	46
3.1.2 Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação	51
3.1.3 Princípio da isonomia ou da igualdade tributária	56
3.1.4 Princípio da capacidade contributiva	59
3.2 Limites do fisco	62
3.3 A elisão fiscal na jurisprudência nacional	72
CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	86

INTRODUÇÃO

O Brasil é mundialmente conhecido pela sua elevada carga tributária, razão pela qual repercute grande insatisfação e reclamação de todo o povo brasileiro, em especial da classe empresarial, apontando-a como uma das grandes responsáveis pelo seu insucesso nos empreendimentos. Diante de tal fato, não restam alternativas aos contribuintes que não buscar formas de esquivar-se da fúria arrecadatória dos entes tributantes. Uma das consequências disso é a crescente procura por profissionais especializados na atividade denominada planejamento tributário, a qual visa à diminuição, por meios legais, de gastos por meio da redução da carga tributária.

Em tempos nos quais o sistema tributário mostra-se, em variadas situações, difícil de ser compreendido – em certos casos pela própria normatização dos tributos que é deficiente, em outros pela falta da mesma, o que acarreta uma insegurança jurídica para o ordenamento jurídico –, bem como a demasiada carga tributária que se apresenta no país, considera-se oportuna e relevante a análise da legitimidade da elisão como forma lícita e menos onerosa para se economizarem tributos.

O ordenamento jurídico brasileiro assegura ao contribuinte expressiva gama de direitos que restringem e condicionam o exercício das competências tributárias. Nesse diapasão, a questão que aqui se pretende analisar é a seguinte: até que ponto o contribuinte, no exercício da sua autonomia privada e direito à liberdade, pode agir planejando suas ações de forma a economizar tributos sem que, com isso, incorra em um ilícito e lese o princípio da justa repartição dos encargos públicos?

A escolha do tema deu-se não só pela sua atualidade, haja vista que a todo o momento depara-se com reportagens em jornais, revistas e programas de televisão, mas também pela constante e crescente intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares. Isso se dá principalmente na esfera econômica, o que desperta o interesse de todos em encontrar saídas para “fugir” da alta carga tributária sem, no entanto, ultrapassar as balizas da legalidade e sujeitar-se a sanções por parte do Estado.

Com efeito, o presente estudo remete a questão das mais sensíveis dentro do Direito Tributário: a dicotomia entre o lícito e o ilícito no que tange à elisão fiscal, pretendendo verificar quais os limites para a sua legitimidade, tendo em vista que, em contrapartida aos direitos assegurados aos contribuintes, encontram-se os interesses antagônicos do fisco, de

arrecadar cada vez mais e desconsiderar atos e negócios dos particulares com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, bem como os valores da justiça social consagrados pelo Estado Social.

Para tanto, inicialmente serão delineadas algumas considerações acerca do cenário em que se encontra inserida a elisão fiscal, seguidas das distinções conceituais e práticas, tendo em vista as antonímias e sinonímias jurídicas existentes entre elisão fiscal, evasão, elusão, planejamento tributário e sonegação fiscal. Ainda, serão abordadas questões relativas ao polêmico tema das normas gerais antielisão, que teve sua discussão retomada após a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.

Após, abordar-se-ão algumas das posições doutrinárias a respeito da legitimidade da elisão fiscal, tendo sido escolhidas aquelas que divergem entre si: teoria do positivismo normativista e conceptualista, a qual defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada do planejamento tributário; teoria do positivismo sociológico e historicista, que defende a ilicitude generalizada, sob o argumento de representar um abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte; e, por fim, a teoria da jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, que aceita o planejamento tributário, desde que não haja abuso de direito.

Por conseguinte, passa-se a explicar os princípios constitucionais assecuratórios dos direitos dos contribuintes que legitimariam a adoção de procedimentos com a finalidade de obter efeitos elisivos, verificando se tais princípios garantem a propriedade e a liberdade de contratar com o fim exclusivamente fiscal, bem como se a Constituição Federal prevê limites a tais direitos e garantias. Em seguida, pretende-se verificar os poderes inerentes ao fisco, examinando se há e quais são os seus limites na desconsideração dos negócios dos particulares. Neste momento, faz-se imprescindível a análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e a possibilidade de a Administração Tributária declarar unilateralmente a ineficácia relativa dos atos ou negócios jurídicos, independente de prévia intervenção do Poder Judiciário. Por fim, serão apresentadas algumas decisões jurisprudenciais com o objetivo de demonstrar os posicionamentos que vêm sendo adotados pelos tribunais do país acerca do tema elisão fiscal.

Para a realização da pesquisa científica, utilizou-se do método dedutivo de abordagem, o qual se utiliza do caminho das consequências para chegar a uma conclusão. Dessarte, partindo-se da premissa lógica de que aquilo que não está juridicamente proibido é juridicamente permitido, seria a elisão perfeitamente admissível, não se podendo exigir do

contribuinte tributo se ele agiu às claras e sem praticar qualquer fato gerador descrito na norma tributária. Quanto ao método procedimental, utiliza-se bibliográfico, com análise de doutrina e de jurisprudência.

Todas essas questões, seguramente, demandam um estudo aprofundado da matéria, uma vez que o tema encontra-se inserido não só no universo jurídico, mas também no campo social e empresarial. Inevitável que, enquanto não se tem uma reforma tributária priorizando a justiça fiscal, tributando mais a renda e a propriedade do que o consumo, como ocorre em países desenvolvidos, o contribuinte terá de encontrar meios para “sobreviver” dentro dos limites legais.

1 ELISÃO FISCAL: CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Contextualização

Ao longo da história, sempre houve resistência dos contribuintes ao cumprimento de suas obrigações tributárias. É certo que o pagamento de impostos é a única forma de o Estado prover as finanças necessárias à execução dos seus serviços de modo a suprir as necessidades de uma sociedade. Mas, em contrapartida, há o direito do contribuinte de minimizar seus gastos com tributos.

Paradoxalmente, vive-se um momento de certo desrespeito com o contribuinte, que sofre a incidência de alta carga tributária. Em troca, pouco recebe do Estado.

Apesar do descaso do Estado com o contribuinte diante da falta ou da deficiência da gestão do dinheiro público, o que pauta a relação entre Estado e contribuinte é a lei. Em tese, o contribuinte tem o dever de pagar o tributo previsto em lei, e o fisco, o dever de só exigir dos cidadãos aquilo que a lei lhe outorga.

É nesse cenário, no qual há dever do fisco em arrecadar e direito do contribuinte de economizar, que se encontra um clima não amistoso. De um lado, o contribuinte tenta, de todas as formas, resistir às investidas do Estado no seu patrimônio, e, do outro, o Estado busca alcançar o patrimônio particular.

Nesse contexto é que surge o instituto da elisão fiscal, uma forma de dispor os negócios do contribuinte objetivando à redução da carga tributária nos limites estabelecidos em lei. E, diante dessa prática, aparece o Estado, procurando dificultar as fugas elisivas dos contribuintes ao criar a chamada norma antielisiva.

Frente à liberdade dos indivíduos de organizarem seus negócios jurídicos, faz-se necessário identificar os limites de um planejamento tributário legítimo, pois talvez os particulares não sejam totalmente livres para orientar suas condutas a fim de obterem vantagens tributárias.

1.2 Distinções conceituais

Antes de iniciar-se a análise acerca das posições teóricas sobre a legitimidade da elisão fiscal, é necessário discorrer brevemente a respeito das distinções conceituais das condutas dos contribuintes que buscam esquivar-se do pagamento de tributos.

1.2.1 Elisão fiscal

Na doutrina brasileira, entende-se que elisão é a conduta lícita do contribuinte que busca o caminho menos oneroso no ordenamento jurídico antes da ocorrência do fato gerador. Assim, a elisão fiscal é uma manifestação lícita que ocorre por meio de atos tendentes à não realização da hipótese tributária de forma efetiva e que, em princípio, não recai em sanções legais.

A definição de elisão não abarca condutas infracionais, como a sonegação, a falsidade e qualquer outra forma ilegal.

Há fraude fiscal quando, em havendo tipificação da conduta adotada com o fim de evitar, de reduzir ou de retardar o pagamento de tributo, o sujeito age por meio de atos ocorridos posteriores à obrigação tributária, ou no curso dessa.

Eduardo Sabbag assim caracteriza elisão fiscal:

A elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada *economia do imposto* ou ao *planejamento tributário*, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador.¹ (grifo do autor)

¹ SABBAG, Eduardo. *Interpretação e integração da legislação tributária*. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria/>>. Acesso em: 11 out. 2012.

Para Eduardo Sabbag, elisão fiscal é o caminho lícito para se alcançar a legítima economia de tributos. É conduta pela qual o contribuinte impede a ocorrência do fato gerador, reduz o montante a pagar ou coloca-se fora do campo de abrangência da norma. Observa, ainda, o autor, que os atos lícitos se dão normalmente antes da ocorrência do fato gerador.

A elisão fiscal tem seu fundamento na liberdade. No ordenamento jurídico brasileiro, há uma margem de liberdade, pela sua não-regulação, em que o agente pode adequar seus atos com o fim de não incidir em uma hipótese tributária descrita na lei. O que não estiver no âmbito da hipótese prevista no texto legal constitui essa esfera de liberdade. A liberdade do contribuinte é a base da elisão fiscal, pois somente há elisão à medida que o particular seja livre para determinar sua conduta.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II, prescreve o princípio da legalidade, pelo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Assim, o contribuinte pode exercer discricionariamente seus negócios, gerir seu patrimônio, desde que não extrapole os limites legais.

Ao contrário da Administração Pública, que atua limitada de acordo com o que a lei permite, aos particulares é permitido fazer tudo o que não contrariar a lei. Seus limites são, portanto, as normas proibitivas.

É assegurado, também, pela Constituição Federal o direito de auto-organização, permitindo o pleno exercício da autonomia da vontade. A todos é permitido desenvolver atividades econômicas, podendo estruturar seus negócios de modo a obterem o melhor resultado a que se propuseram. Tanto é lícito o ato de o contribuinte seguir pelo caminho menos oneroso tributariamente que se tornou dever dos administradores de empresas fazer o possível para conseguir economia de impostos, de modo a que as empresas alcancem os objetivos pretendidos.

Elisão tributária é a manifestação de um direito público subjetivo, direito esse assegurado constitucionalmente, permitindo, inclusive, a conduta do contribuinte de economizar tributos.

Nas palavras de Diva Malerbi, citada por Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas,

A elisão tributária refere-se, pois, a certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica

do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, no qual o Estado tributante não pode ingressar.²

Desse modo, o contribuinte pode utilizar-se das lacunas da lei, das imperfeições jurídicas e até mesmo de uma moldagem jurídica para conquistar uma economia tributária. Assim agindo, a Administração Tributária não poderá, em tese, desconstituir atos ou negócios jurídicos do contribuinte.

Situações não previstas como hipótese de incidência pela lei não estão sujeitas ao campo de tributação. Dessa forma, a atuação do agente é motivada pelos efeitos tributários favoráveis decorrentes de seus atos ou negócios jurídicos.

Já Misabel Abreu Machado Derzi acrescenta:

[...] esta disciplina comporta ainda uma outra diferenciação, em que haveria a elisão induzida, ou seja, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais, e a elisão por lacuna, quando a lei deixa buracos nas malhas de imposição, que são aproveitadas pelos contribuintes. Completa dizendo que '[...] a verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação'.³

Para Misabel Abreu Machado Derzi, além da elisão por lacunas da lei, existiria outra forma de elisão fiscal, que seria a elisão induzida, na qual a própria lei motivaria a conduta dos contribuintes, por razões extrafiscais. Para a autora, essa seria a verdadeira elisão.

Com o objetivo de coibir a elisão fiscal, foi editada a Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional⁴, sobre o qual será tratado adiante.

² RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Elisão e evasão tributárias. *Direito penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 58.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Evasão e elisão fiscal. In: COELHO E DERZI, (Org.). *Direito tributário atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 232-233.

⁴ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. 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. (**Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001**). BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2012.

1.2.2 Evasão fiscal

Evasão ilícita, também chamada de fraude fiscal, é o comportamento doloso e fraudulento do contribuinte para fugir ao pagamento de tributo. A palavra evasão possui o sentido de ardil, dissimulação, portanto, comportamento ilícito.

James Marins, sobre o tema, afirma que “A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo não-cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão”.⁵

Portanto, a utilização da expressão “evasão lícita” compreende uma contradição. Para conduta lícita, deve-se utilizar o termo elisão.

Muitos autores não admitem a distinção entre os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. Entretanto, haja vista se tratar de práticas distintas, faz-se necessário definir a linha que separa a elisão fiscal (conduta lícita) da evasão fiscal (conduta ilícita).

Para Eduardo Sabbag os critérios de diferenciação dos institutos elisão e evasão fiscal são dois:

- a) **Critério cronológico ou temporal:** enquanto a elisão ocorre sempre antes da realização do fato gerador da norma de incidência tributária, a evasão, por sua vez, dá-se, concomitantemente, com a ocorrência do fato gerador, ou após esta;
- b) **Licitude dos meios utilizados:** enquanto na elisão se utilizam meios sempre lícitos, não vedados por lei, na evasão há o emprego de meios ilícitos, como a fraude, a sonegação e a simulação. Daí se falar que tal critério deverá dimensionar a adequação do ato praticado pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente.⁶ (grifo do autor)

Eduardo Sabbag diz que elisão e evasão podem ser distinguidas pelo critério temporal e pela licitude dos meios utilizados. Nesse passo, se o contribuinte age em conformidade com o ordenamento jurídico, utilizando-se de meios não vedados em lei, e antes da ocorrência do fato gerador, caracterizada estará a elisão fiscal.

Em contrapartida, se a prática do ato com a finalidade de furtrar-se ao pagamento de tributos der-se concomitantemente ou após a incidência da norma tributária, e ainda,

⁵ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 30.

⁶ SABBAG, *Interpretação e integração da legislação tributária*.

utilizando-se de meios lícitos (fraude, sonegação e simulação), essa conduta será denominada de evasão fiscal.

Dessa forma, afora os meios empregados – pois a elisão ocupa-se de atos lícitos, ao passo que a evasão ocupa-se de meios ilícitos e fraudulentos –, a análise é quanto ao momento da conduta (ação ou omissão) do agente.

Na elisão, os atos lícitos devem acontecer antes da ocorrência do fato gerador, ao passo que, quando os atos do sujeito se derem concomitantemente ou após a ocorrência do mesmo, esse ato será fraudulento e estará caracterizada a evasão fiscal. Frise-se: após a ocorrência do fato gerador não há mais que se falar em elisão, pois perfeito está o dever tributário e não há mais liberdade para desfazer o ocorrido.

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, tratado no artigo 116 do Código Tributário Nacional⁷, percebe-se que não é apenas uma questão física, nem simples aspectos temporais, mas sim, toda uma situação prevista na lei com elementos próprios que ditarão se ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária.

José Eduardo Soares de Melo exemplifica:

O simples fato de a pessoa jurídica receber dinheiro em seu caixa não significa a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, uma vez que o contribuinte somente passa a ter tal obrigação na medida em que se verifica a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, apuráveis segundo regime de competência.⁸

Da mesma forma, pode ocorrer uma situação jurídica sem a ocorrência de um fato gerador. Isso acontecerá quando a lei determinar a necessidade de um aspecto físico.

Se a conduta ocorre antes do fato gerador, parte-se do pressuposto de que nenhuma norma tributária fora violada, não prejudicando os direitos do fisco.

Segundo Carlos Fernando Osorio Bustos, evasão fiscal é gênero de que são espécies a

⁷ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2012.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

ocultação, a alteração e a simulação.⁹

Nesse sentido, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas esclarece:

A ocultação consiste em não declarar o fato imponible. Na alteração, o infrator reveste o fato imponible de modo a convertê-lo em economicamente mais benéfico. A simulação vai além da alteração jurídica do pressuposto do fato imponible para agir no seu próprio eixo gerador, efetuando-se negociação jurídica mais fictícia, com o fim de diminuir o tributo.¹⁰

Diferenciar simulação de elisão fiscal é uma distinção importante. A simulação está expressamente prevista no Código Civil no artigo 167¹¹, tratada como vício do negócio jurídico. Há uma contradição entre a real vontade do agente e a declarada. Assim, a simulação utiliza-se de meios legítimos em sua aparência, mas ilícitos na sua essência, com o fito de iludir o fisco. Desse modo, simulação não se confunde com elisão fiscal, que é conduta legalmente praticada, enquanto aquela é dotada de ilícito oculto.

Pode-se concluir que ambas as condutas, elisão e evasão, possuem o mesmo fim, qual seja, reduzir o montante do tributo devido. Entretanto, a evasão fiscal, ao contrário da elisão fiscal, levando-se em conta sua conotação fraudulenta, está sujeita a penalidades pelo Direito Penal Tributário.

1.2.3 Elusão fiscal

Como já visto, nos casos em que o contribuinte utiliza-se de meios lícitos para esquivar-se da tributação ou torná-la menos onerosa, para a maioria da doutrina, ter-se-á a elisão fiscal e, quando o contribuinte utilizar-se de meios ilícitos para fugir da tributação, ter-se-á a evasão fiscal.

⁹ BUSTOS, C. F. O. Amnistía tributaria y derecho penal. In: RIBAS, L. (Org.). *Direito penal tributário – Questões relevantes*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 61.

¹⁰ RIBAS, *Elisão e evasão tributárias*, p. 61-62.

¹¹ 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. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (BRASIL, Código Civil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 mai. 2012).

Por fim, existem ainda situações em que o comportamento do contribuinte não se enquadra em nenhum dos institutos supramencionados. É o caso do contribuinte que pratica atos lícitos, mas simulados ou com fraude à lei, com o fito de dissimular a ocorrência do fato gerador e evitar a incidência tributária ou obter regime tributário mais favorável.

Ao tratar da elusão tributária, Heleno Tôrres bem observa:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer: i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante *legítima economia de tributos* (elisão); ii) descumprindo a legislação diretamente (evasão); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando de negócios lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (elusão).¹² (grifo do autor).

Como se vê, em que pese tanto a elisão quanto a evasão e a elusão fiscal sejam formas de o contribuinte abster-se do seu dever tributário, essas não se confundem. Segundo Heleno Tôrres, quando, na busca por economia de tributos, o ordenamento jurídico não for diretamente ferido, estar-se-á diante da legítima economia de tributos, a elisão fiscal. Do contrário, haverá evasão fiscal. Já a elusão é, aparentemente, uma conduta lícita, mas organizada com fraude à lei ou simulação, acarretando a não-incidência de tributos ou uma incidência menos onerosa.

No mesmo sentido, Livia de Carli Germano descreve em sua dissertação de mestrado:

Entre a legítima economia de tributos e a prática de atos em frontal descumprimento às normas existe uma espécie de 'zona cinzenta'. Trata-se daqueles atos ou negócios que, embora não representem um descumprimento frontal da legislação, são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de 'artefatos' tendo como resultado a diminuição da carga tributária.

Por não se tratar de descumprimento frontal da lei (*ato contra legem*) a elusão não se confunde com a evasão. Neste sentido, a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra *evitar* o nascimento do dever tributário. Ocorre que o recurso a meios lícitos no máximo exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais. Assim,

¹² TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2003. p. 173-174.

ao contrário da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo portanto, passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento.¹³ (grifo da autora).

Portanto, a elusão fiscal diferencia-se da elisão e da evasão fiscal pelo fato de que os atos ou negócios são praticados com o uso de artifatos para obter uma situação tributária mais favorável, sem afrontar diretamente a legislação.

Tanto a elusão quanto a elisão fiscal visam a evitar a ocorrência do fato gerador utilizando-se de atos formalmente lícitos. No entanto, a elusão é passível de contestação pelo fisco por ser a licitude apenas aparente, tendo em vista que fora praticada com simulação ou fraude à lei.

Exemplo de elusão fiscal é o caso do contribuinte que, não obstante ter praticado uma doação, dá ao negócio jurídico o formato de um contrato de compra e venda por ter conhecimento que a alíquota do ITBI é menor que a alíquota do ITCMD.

Helena Tôrres, sobre a natureza da elusão fiscal, diz: “entende a maioria da doutrina que não se trataria de algo ilícito, mas plenamente lícito”¹⁴. Entretanto, na opinião do autor,

fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, como é o caso da própria desconsideração dos atos ou negócios. Entendemos que a elusão é espécie de ilícito, sim, mesmo que os negócios aparentes sejam lícitos. É erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos deste, principalmente em face da legislação tributária, tendo em vista o *princípio da relatividade dos efeitos contratuais* quando estes trazem prejuízos a terceiros.¹⁵ (grifo do autor).

Nesse sentido, a licitude do ato aparentemente praticado pelas partes não se confunde com seus efeitos, que são ilícitos, devido à qualificação atribuída ao fato. Sua tese a respeito da natureza ilícita da elusão fiscal é corroborada pelo fato de essa sofrer sanções, como a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos simulados ou praticados com fraude à lei.

Assim sendo, seguindo a opinião de Tôrres, pode-se afirmar que elisão fiscal é conduta lícita, enquanto evasão e elusão fiscal são utilizadas para descrever as condutas ilícitas dos contribuintes.

¹³ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. 2010. 33-34 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010.

¹⁴ TÔRRES, *Direito tributário e direito privado*, p. 195.

¹⁵ *Ibidem*, p. 195.

1.2.4 Planejamento tributário

Planejar significa organizar ou projetar cenários futuros com certa antecedência e sobre premissas técnicas. Implica a criação de um modelo de ação para o contribuinte, em ação preventiva, chegar ao resultado pretendido, no caso, a economia de impostos. Assim, esse instituto pode ser definido como uma atividade técnica preventiva de negócios visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando, reduzindo ou diferindo a sua incidência.

Na prática jurídica, planejamento tributário é compreendido como sinônimo de elisão, ou seja, constituem formas lícitas de o contribuinte evitar a incidência de norma tributária. Entretanto, para autores como Marco Aurélio Greco, citado por Fábio Pallaretti Calcini, tais expressões indicam fenômenos distintos: planejamento tributário seria a atividade exercida pelo contribuinte, e elisão tributária seria o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtida pelo planejamento tributário.¹⁶ Assim, planejamento tributário seria a conduta praticada pelo contribuinte, ao passo que a elisão seria o seu efeito, que é a redução de tributos.

O planejamento tributário pode alcançar resultados lícitos ou ilícitos conforme os meios usados para atingir sua finalidade. Dessa forma, pode-se ter tanto um planejamento tributário com objeto à organização de atos lícitos, conforme o ordenamento jurídico, quanto pode-se ter um planejamento tributário ilícito, alcançado por meio de atitudes comissivas ou omissivas contrárias a lei.

Uma vez verificado o planejamento tributário, e tão somente após a sua efetivação, passível estará de controle pelo fisco. Tal controle incidirá não sobre o planejamento, mas sobre os negócios jurídicos efetivados. Heleno Taveira Tôrres explica assim o motivo disso:

Uma coisa é o procedimento de *planejar* e outra, bem distinta, o produto desse procedimento, seu resultado, o respectivo *conteúdo*, o ato planejado. Enquanto procedimento, ‘planejar’ é trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados, por etapas e com bases técnicas de programas com objetivos definidos. E como ato, o planejamento consiste na orientação que é dada à conduta do sujeito capaz (destinatário) na constituição dos atos jurídicos.¹⁷

¹⁶ CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 187, abr. 2011, p. 51.

¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira.; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 104-105.

Em razão dessa diferenciação entre processo e produto, pode-se afirmar que o fisco somente poderá controlar os atos concretizados, isto é, o produto do planejamento, e não os meros atos de planejamento, tendo em vista que esses compreendem uma fase preparatória, não interessando ao direito tributário.

O instituto em questão é atividade comum em empresas de maior porte com especialidade no assunto. Ele possibilita a otimização e a organização de recursos dentro dos limites legais.

Para Fabio Pallaretti, o planejamento tributário sofreu algumas mudanças de paradigmas, não sendo mais possível realizar uma conduta com finalidade exclusiva de economia de tributos, como se vê:

[...] para que um planejamento tributário no momento atual não corra o risco de ser desconsiderado pelo Fisco, é necessário cumprir, além dos requisitos negativos como a licitude, anterioridade ao fato gerador e ausência de patologias (simulação, fraude à lei etc.) elementos positivos, especificamente, a motivação extratributária e a necessidade da substância do negócio.¹⁸

Assim, para um planejamento tributário não ser desconsiderado pelo fisco, haveria necessidade da análise dos motivos que levaram a tal procedimento, de modo que tais motivos não sejam estritamente de cunho tributário. Não havendo motivos extrafiscais, não poderia haver interferência do Estado.

De todo modo, pode-se afirmar que há limites ao planejamento tributário, ao passo que, se extrapolados, adentrar-se-á no campo da ilicitude, podendo ser questionado pelo fisco.

1.2.5 Sonegação

A sonegação fiscal está ligada à evasão tributária. Assim, é ilícita. Caracteriza-se pelo ato de ocultar, com fraude, deixando de descrever ou mencionar nos casos em que a lei exige a descrição ou a menção. Ocorre posteriormente ao nascimento do fato impositivo e utiliza-se de procedimentos que violam diretamente a lei tributária.

¹⁸ CALCINI, *Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade*, p. 52.

Exemplo de sonegação é o caso do contribuinte que lança um valor na primeira via da nota fiscal, a qual se destina à circulação da mercadoria ou à comprovação do serviço prestado, e um valor diferente nas demais vias, as que serão exibidas ao fisco em caso de fiscalização.

A Lei nº 4.729/65 foi a primeira a definir sonegação fiscal como crime tributário na forma dolosa. A Lei nº 8.137/90 redefiniu os delitos da referida lei, designados de sonegação fiscal. Referida lei, que trata dos crimes contra a ordem tributária, não conceituou o que seja sonegação fiscal, apenas definiu critérios para sua identificação em seu artigo 1º¹⁹.

O instituto em questão é conduta punida com pena privativa de liberdade e multa.

Misabel Abreu Machado Derzi afirma:

Estima-se elevado, em nosso País, o índice de sonegação e evasão ilícita (delituosa ou não) dos tributos. As causas somente se explicam por razões sociológicas e culturais, não sendo verdadeira a afirmação de que a elevada carga tributária pudesse explicar o fenômeno. Basta considerar que países, cujos impostos diretos são muito mais onerosos do que os nossos, apresentam baixo índice de sonegação e de economia informal (Suécia, Dinamarca, Alemanha etc.).²⁰

Desse modo, não podem os contribuintes utilizar a alta carga tributária que se tem no Brasil para justificar a sonegação fiscal. Todos os que praticam conduta ilícita a fim de burlar o fisco estão prejudicando uma sociedade inteira e todos aqueles que cumprem honestamente seus deveres fiscais. Por isso, o Estado deve buscar inibir tais condutas, priorizando a moralidade no pagamento de tributos, pois não devem ficar impunes e enriquecidos ilicitamente aqueles que agem em desconformidade com a lei.

¹⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. BRASIL. Lei Federal n. 8.137 de 27 de dez. de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 15 mai. de 2012.

²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Evasão e elisão fiscal. In: COELHO E DERZI, (Org.). *Direito tributário atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 232-233.

1.3 Norma geral antielisão

A adoção de uma norma geral antielisão por um país concede à Fazenda Pública o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos mascarados ou desviados propositalmente pelo particular, requalificando-os para a forma efetivamente ocorrida e não oponível ao fisco.

Desse modo, visa a recuperar a forma original esperada pelo ordenamento jurídico, mas afastada por interesse exclusivo do particular com o objetivo de reduzir tributos devidos.

O estudo da norma antielisiva é questão polêmica e teve as discussões retomadas após a edição da Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, quando incandesceram as divergências sobre a licitude da elisão. Tal lei acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o seu parágrafo único.²¹

Dissimular é ocultar, mascarar, disfarçar, é um vício jurídico, portanto, evasão fiscal.

É louvável a tentativa do fisco de barrar a evasão fiscal, pois essa é prática criminosa e prejudica todos os outros contribuintes que agem corretamente com o Estado, cumprindo honesta e corretamente com seus deveres, haja vista que aumenta a carga tributária dos que pagam.

O dispositivo atribuiu competência à Administração Tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos dos particulares, deixando seu exercício condicionado a procedimentos a serem disciplinados em lei ordinária. Somente com a edição dessa lei é que a fiscalização estará apta a efetuar arbitramentos desconsiderando atos ou negócios jurídicos.

Enquanto a lei que regulará o artigo 116 do Código Tributário Nacional não é editada, a interpretação da legalidade de determinados planejamentos tributários dá-se de forma subjetiva pelo fisco, permitindo-o desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular fato gerador de tributo ou a natureza de elementos que constituam uma obrigação tributária.

Nesse sentido, a decisão a seguir:

²¹Art. 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. (*Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*). BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15 mai. 2012.

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. LAUDO PERICIAL. EXCLUSÃO DO SIMPLES. REFIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. [...]4. Consoante disposto no art. 116, parágrafo único do CTN, diante de irregularidades, resta o Fisco plenamente autorizado a perquirir as reais ocorrências do fato gerador, desconsiderando, se assim entender, os atos praticados justamente para iludi-lo. 116parágrafo. [...] (1391 RS 2007.71.13.001391-1, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 19/05/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 01/06/2010)²²

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA
 QUINTA CÂMARA CÍVEL
 APELAÇÃO CÍVEL Nº 0072736-23.2008.805.0001-0
 APELANTE: SIVEST REPRESENTAÇÕES LTDA
 APELADO: ESTADO DA BAHIA
 RELATOR: DES. JOSÉ CÍCERO LANDIN NETO

Grife-se, por oportuno, que o agente fiscal pode considerar inidôneo um documento quando as circunstâncias indicarem que o negócio jurídico foi praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato geradora. É o que se extrai da dicção do art.403, II e parágrafo único do RICMS/89, acima colacionado, e do art.116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que diz: Art. 116 do CTN: Salvo disposição de lei em contrário, consideram-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos (.). 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. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Ao comentar o multicitado artigo, esclarece a tributarista MIZABEL ABREU MACHADO DERZI: ‘mediante a inserção de um parágrafo único no art.116, está autorizada a autoridade administrativa a desconsiderar, tão-somente, atos ou negócios jurídicos dolosamente dissimulados, fraudulentos, ou seja, aqueles que visam a ocultação do fato gerador ou de elementos constitutivos da obrigação’(Derzi, Mizabel Abreu Machado In ‘A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104’, Apud Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2000. p. 185).²³

Conforme decisão, com o advento do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa está autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos dissimulados ou fraudulentos praticados dolosamente.

No entanto, conforme decisão que segue, mesmo antes da edição do referido parágrafo único, a Administração Tributária já detinha a faculdade de 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, conforme se vislumbra na decisão a seguir.

²² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível n. 1391 RS 2007.71.13.001391-1*. Relator: Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 19 de mai. de 2010. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2152140>. Acesso em: 06 out. 2012.

²³ BAHIA. Tribunal de Justiça da Bahia. *Apelação Cível nº Nº 0072736-23.2008.805.0001-0*. Relator: Des. José Cícero Landin Neto. Bahia, BA, 2010. Disponível em: < http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev2/files/JUS2/TJBA/IT/APL_7273622008_BA_1269695300246.pdf> Acesso em: 29 de set. 2012.

RE 420419 / BA - BAHIA
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI
Julgamento: 05/04/2010

Publicação

DJe-068 DIVULG 16/04/2010 PUBLIC 19/04/2010

Partes

RECTE.(S) : G & G - MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA

ADV.(A/S): ARX DA COSTA TOURINHO

RECDO. (A/S) : ESTADO DA BAHIA

PROC.(A/S) (ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

Ninguém duvida que à Administração Fazendária sempre foi facultada, antes mesmo da entrada em vigor do parágrafo único, do art. 116 do CTN, a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte ou responsável com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Assim, o Poder Público sempre dispôs de um mecanismo eficaz de combate à evasão fiscal, na medida em que a própria Administração Fazendária, desde que permitido ao contribuinte ou responsável o exercício do contraditório e da mais ampla defesa, poderia, sem socorro do Judiciário e à margem de autorização legal específica, desconsiderar a forma jurídica de um ato ou negócio praticado, na busca de sua realidade econômica. O art. 116, parágrafo único, do CTN veio apenas e tão-somente, positivar uma prática antiga da Administração Tributária, admitida pelo Judiciário, mesmo à margem de previsão legal específica' (fls. 186 a 190).²⁴

De acordo com tal entendimento, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não ofereceu nenhuma novidade ao ordenamento jurídico, tendo em vista que o combate à evasão fiscal já era efetuado pelo Poder Público mesmo antes da entrada em vigor daquele dispositivo.

Nesse mesmo sentido afirma Fernando Facury Scaff, para quem “A possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com dolo, fraude ou simulação já existia no Código Tributário Nacional desde o início de sua vigência, no (já) remoto ano de 1967. Basta ver o que reza o art. 149, VII: (...)”.²⁵

Então, a edição da norma nada agregou à competência administrativa, que detinha tal atribuição pelo disposto no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional. Pelo contrário, reduziu-a, ao passo que condicionou a desconsideração dos atos simulados a um procedimento específico e a uma regulação legal. Dessa forma, o citado artigo restou derogado pela edição da nova lei, no que se refere à desconsideração de atos e de negócios simulados.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 420419. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Brasília, DF, 05 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28RE+420419%28+ENUME%2E+OU+RE+420419%2E+DMS%2E%29%29+NAO+S%2E+PRES%2E&base=baseMonocraticas>> Acesso em: 28 de set. 2012.

²⁵ SCAFF, Fernando Facury. Arbitramento e norma antielisão: da estrita legalidade ao devido processo legal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 90, 2004, p. 150.

Paulo de Barros Carvalho também entende que a inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não introduziu alteração alguma no ordenamento jurídico brasileiro, e afirma:

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir a otimização fiscal das empresas; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. Demais disso, em face do princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada, somente pode haver tributação se o fato realizado tiver perfeito enquadramento na hipótese da regramatriz de incidência. E, como bem assevera Maria Rita Ferragut, 'se na elisão fiscal não há 'fato gerador' ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado –, não há como haver desconsideração do mesmo, com o consequente estabelecimento da verdade jurídica'.²⁶

Segundo Paulo de Barros Carvalho, para que os atos praticados pelos contribuintes sejam passíveis de desconsideração pelo Fisco, deve, necessariamente, ter havido ilicitude na sua realização, ou seja, apenas atos fraudulentos, praticados com o fim único de ocultar o negócio efetivamente realizado deverão ser desconsiderados pela autoridade fiscal. Sendo assim, se o fato típico foi licitamente evitado, não poderá haver desconsideração pelo fisco, e, por tal motivo, não se pode afirmar que a nova norma inserida pela Lei Complementar nº 104/2001 veio para impedir a otimização fiscal das empresas. Paulo de Barros Carvalho ainda observa que, para o fisco proceder à desconsideração dos atos e negócios do contribuinte, deverá provar a ocorrência da ilicitude da conduta, não podendo valer-se de presunções, sendo necessária a efetiva demonstração da conduta simulada.²⁷

O procedimento referido trata-se de um prévio arbitramento ao lançamento de ofício. Esse é um requisito criado pela Lei nº 104/2001 que torna imprescindível para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação um processamento prévio ao efetivo lançamento. Nele se verifica se os fatos realmente ocorreram, surgindo a obrigação tributária e, após, quantifica-se o montante de tributo a pagar. Isso decorre do que impõe o princípio constitucional do Devido Processo Legal, tendo em vista que, no momento em que se indica que alguém praticou um ato dissimulado, está-se imputando a ele a prática de um crime. Assim, é necessária uma fase instrutória ao momento de ofício por arbitramento.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Livre iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do artigo 116 do código tributário nacional*, p. 16-17. Disponível em: http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/livre_iniciativa.pdf. Acesso em: 11 out. 2012.

²⁷ *Ibidem*. Acesso em: 11 out. 2012.

Esse procedimento precisa ser regulado por lei ordinária e serve para que a autoridade competente se convença da efetiva ocorrência de ato ou negócio jurídico dissimulado, o que só pode ocorrer a partir da fase instrutória e, conseqüentemente, para ser possível realizar o lançamento de ofício.

A nova norma adota como critério para identificação da conduta elisiva a simulação, descrita no texto como a prática de “atos ou negócios jurídicos [...] com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”. Desse modo, o dispositivo não abrange meras condutas materiais, mas tão somente aquelas que forem qualificadas como *atos* e *negócios*.

Isso tem a ver com a teoria da prevalência da substância sobre a forma, também voltada ao controle de atos elusivos.

Cesar A. Guimarães Pereira²⁸ diferencia elisão tributária eficaz e elisão tributária ineficaz, indicando que a norma em questão incide somente sobre a segunda. Para o autor, elisão tributária eficaz é aquela que se materializa em atos ou negócios indiretos, e elisão tributária ineficaz refere-se a atos ou negócios simulados.

Ainda, a atribuição da competência à Administração Tributária dirige-se não apenas às obrigações principais de tributos, mas também às acessórias.

Denomina-se norma “geral” antielisiva, não por ser dirigida a todos, indistintamente, mas pela amplitude das hipóteses de incidência tributárias, desprovidas de um tipo ou de um conceito classificatório.

Segundo Fraikson Cleiton Fuscaldi Gomes e Renata Silva Gomes,

Os autores que defendem a norma antielisiva sustentam que esta tem por objetivo realizar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, no sentido de que os contribuintes envolvidos em atos ou negócios jurídicos que produzem os mesmos efeitos econômicos devem ser tributados da mesma forma (isonomia), pois possuem a mesma capacidade contributiva.²⁹

²⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A elisão tributária e a lei complementar n° 104/2001. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 8, v. 1, novembro, 2001, p. 16. Disponível em <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 24 de mar. de 2012.

²⁹ GOMES, Fraikson Cleiton Fuscaldi; GOMES, Renata Silva. *O moderno direito tributário alemão*. 2001. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/fraikson_gomes.html>. Acesso em: 11 out. 2012.

Assim, a norma antielisiva justificar-se-ia pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, ao passo que os contribuintes que praticam atos ou negócios jurídicos com os mesmos efeitos econômicos devem ser tributados do mesmo modo, já que demonstram ter a mesma capacidade contributiva.

Hugo de Brito Machado, apud Fraikson Cleiton Fuscaldi Gomes e Renata Silva Gomes, contrapõe esses argumentos:

Ocorre que o exame desse argumento deve ser feito em face dos moldes atribuídos a tais princípios pelo ordenamento jurídico brasileiro, e nos parece que em face deste os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para a ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque, no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade. Depois no plano da Lei complementar, porque temos dispositivo de lei complementar vedando a tributação por analogia.³⁰

Para Hugo de Brito, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam para fundamentar normas antielisivas, haja vista que o intérprete não pode, sob tais argumentos, ampliar as normas de incidência tributária, pelo fato de que tais princípios devem ser interpretados em consonância com o princípio da legalidade.

A edição de norma elisiva é uma tentativa de o legislador proteger o interesse público. Todavia, essa tentativa pode acarretar restrição aos direitos fundamentais, como por exemplo o direito à livre iniciativa privada, à estabilidade dos negócios jurídicos e à liberdade de contratar.

Para que isso não ocorra, a edição de norma que objetive coibir atos abusivos e fraudulentos por parte dos contribuintes a fim de economizar tributos, deve passar pelo crivo dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

O princípio da proporcionalidade permite saber se a restrição imposta é adequada ao fim a que se destina. Esse princípio impede que a norma seja usada por meios inadequados, excessivos e desproporcionais em sentido estrito.

Já, se a norma for equitativa, congruente e equivalente ao caso concreto, ter-se-á uma norma razoável. Daí impõe-se ao seu intérprete e aplicador que não se utilize da norma de forma automática e generalizada, devendo analisar cada caso concreto vendo se a norma está

³⁰ GOMES e GOMES, *O moderno direito tributário alemão*. Acesso em: 11 out. 2012.

adequada e se a restrição não é exagerada.

Obedecendo aos princípios supramencionados, a norma antielisiva será constitucional.

Entretanto, há os que defendem que tal norma não se justifica. Em casos como o de fraude, a Administração Tributária poderia utilizar-se das próprias regras do Direito Privado para desqualificar um ato ou negócio jurídico e para se chegar à situação que de fato ocorreu. Decreta-se a nulidade do ato aparente e o tributo incide sobre o ato efetivamente praticado.

Para Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, “a regra não cumpre sua finalidade, e nem poderia, sem macular princípios constitucionais.”³¹

Certo é que se está diante de um confronto de direitos antagônicos e inquestionáveis: de um lado, o do fisco de arrecadar cada vez mais tributos de modo a alcançar o fim a que se destina; e, do outro, o dos particulares, de procurarem pagar menos ou evitar a incidência da norma tributária.

Com efeito, faz-se imperativo analisar algumas das teorias que se ocupam em estudar as condutas elisivas do contribuinte com o objetivo de economizar tributos, defendendo-a, refutando-a ou impondo limites para sua eficácia, o que será tratado no capítulo a seguir.

³¹ RIBAS, *Elisão e evasão tributárias*, p. 65.

2 CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS

O problema da legitimidade da elisão fiscal está diretamente ligado ao das posições teóricas a respeito da interpretação do direito tributário. Aferir tal legitimidade no caso concreto não se mostra tarefa fácil. Para tanto, a seguir, apresentam-se teorias sustentadas por alguns dos principais juristas com o fito de demonstrar o caminho correto a ser seguido pelo intérprete para qualificar os fatos, os atos e os negócios jurídicos.

Os doutrinadores que terão suas ideias aqui expostas são juristas de quilate, cuja opinião contribuiu para o desenvolvimento da doutrina acerca da elisão tributária. Suas opiniões são antagônicas, motivo pelo qual foram escolhidas para aqui serem discutidas.

2.1 Teoria do positivismo normativista e conceptualista

A teoria do positivismo normativista e conceptualista defende a licitude ilimitada da elisão fiscal, com fundamento no princípio da autonomia da vontade, conforme afirma Ricardo Lobo Torres:

O Positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.³²

A teoria em tela tem como um de seus principais defensores Sampaio Dória, considerado um dos maiores influenciadores para que a elisão fiscal seja considerada hoje, pela maior parte da doutrina, a forma legítima de economizar tributos.

Ricardo Lobo Torres ainda explica que

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com dados empíricos. Aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou

³² TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 90, 2004, p. 158.

com o sistema de que promanam.³³

Assim, a teoria do positivismo normativista e conceptualista preocupa-se com os conceitos e categorias jurídicas, deixando de levar em consideração a situação econômica e social. Considera que há inteira correspondência entre pensamento e linguagem e, desse modo, a lei tributária captaria plenamente a realidade.

Torres diz ainda a respeito da jurisprudência dos conceitos

[...] defende, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuricidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade.³⁴

Dessa forma, pode-se concluir que, para a teoria do Positivismo normativista e conceptualista, o direito civil prevalece frente ao direito tributário; que não há possibilidade de analogia, devido à legalidade estrita; não há função criadora do juiz tendo em vista a superioridade do papel do legislador; não há intervenção sobre a propriedade, tendo em vista seu caráter absoluto; e não há regulamentação da vontade frente à supremacia da autonomia da vontade.

Defendendo a estrita legalidade, sendo esse um princípio inderrogável para o direito tributário, proíbe-se o aplicador da norma de substituir o legislador, sob pena de fraudar a primazia absoluta da lei, postulado básico de um Estado democrático. O aplicador da norma não possui função legislativa. Não estando o intérprete adstrito a uma forma previamente prevista em lei, deixá-lo substituir-se ao legislador seria deixar o direito ao arbítrio e incerteza das suas decisões, o que não seria admissível em um Estado Democrático de Direito.

Por defender a autonomia da vontade, para Dória, é permitido o uso ilimitado do planejamento tributário, de modo que a elisão fiscal, desde que utilizados instrumentos jurídicos válidos, será sempre lícita.

Bruno Capeli Fulginiti, em sua monografia no Curso de Especialização em Direito Tributário, afirma:

³³ TORRES, Normas gerais antielisivas, p. 156.

³⁴ *Ibidem*, p. 156.

De acordo com ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, a elisão fiscal consiste na conduta do contribuinte (i) tendente a retardar, reduzir ou evitar o pagamento da prestação pecuniária tributária (ii) decorrente de lacuna imprópria e involuntária do subsistema normativo jurídico tributário sendo que tal lacuna deve se referir à ausência de tributação do negócio jurídico indireto tal como o negócio jurídico direto, (iii) realizada anteriormente ao evento tributário, como proposta de auto-qualificação pelo contribuinte, e por meio lícito.³⁵

Assim, almejando eximir-se da incidência de tributos, o sujeito passivo da obrigação tributária pode agir servindo-se das lacunas da lei ou de hipóteses permitidas ou, ainda, induzidas por ela, desde que sem adentrar no campo da fraude. Deve-se destacar que a fraude fiscal verifica-se no momento do ato tributável ou após sua ocorrência. Ao contrário, na elisão, a utilização de meios lícitos deve ser verificada normalmente antes da ocorrência do fato imponible.

Cumprido ressaltar que, na elisão, configura-se um prejuízo econômico para o fisco e, em contrapartida, um benefício para o sujeito passivo. Entretanto, esse benefício, advindo ou de uma ação ou de uma omissão, não configura um ilícito.

Para Sampaio Dória, a elisão exterioriza-se por meio de um negócio jurídico indireto, que se caracteriza por ter estrutura típica, mas com objetivos atípicos. Não havendo fraude, o negócio jurídico indireto será válido, submetendo-se à norma tributária, sem possibilidade de requalificação pelo fisco. Assim, seria irrelevante a intenção das partes.

Dória, defendendo a legitimidade da elisão fiscal, citado por Hermes Marcelo Huck, ensina que

[...] a elisão caracterizava-se pela manipulação criativa e lícita de um elenco de opções e alternativas que todo sistema jurídico contém, objetivando revestir da forma mais conveniente, sob a ótica fiscal, a realização de um determinado negócio. Esse leque de alternativas oferecia caminhos que, por seu específico tratamento de direito civil ou comercial, seriam mais trilhados do que outros, onde aquelas conveniências de direito material inexistiram. Na elisão, o contribuinte encontra uma saída que o legislador não fora suficientemente previdente para trancar, quando referiu como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico, mas omitiu outras, aparentemente menos comuns ou usuais.³⁶

Assim, frente às tentativas de combate à elisão fiscal, Dória afirma que, enquanto a

³⁵ FULGINITI, Bruno Capeli. *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*. 2009. p. 11. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. 2009.

³⁶ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 93-94.

única fonte possível de normas jurídicas de tributação no Brasil é a lei e, como a elisão dar-se-ia por meios não positivados pelo legislador, ela seria legítima.

Desse modo, como o Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade, serão tributados apenas os fatos geradores previstos na lei, e o contribuinte que se utilizasse da omissão do legislador para obter um planejamento tributário não estaria corrompendo a lei. Ou seja, a única forma de combater a elisão fiscal seria aprimorando a legislação de modo a suprimir as lacunas que legitimam a conduta do contribuinte que quer diminuir seus custos.

Para tentar acabar com as discussões acerca da nomenclatura, Dória propôs o seguinte:

A elisão seria sempre comissiva e intencional (apartada das formas omissivas de evasão: abstenção de incidência, transferência econômica, sonegação ou falta de recolhimento e inadimplemento por ignorância do dever tributário). Seria ainda distinta da evasão ilícita (fraude, simulação ou conluio). No próprio conceito de elisão tributária, distingue a elisão própria da elisão imprópria. A segunda existiria quando a economia fiscal fosse induzida pelo legislador (através, por exemplo, de regras de isenção). A elisão própria envolveria sempre a adaptação da conduta do sujeito passivo para valer-se de lacunas da lei tributária, atingindo resultado econômico similar ao originariamente pretendido mediante tributação mais favorecida.³⁷

Dessa forma, elisão seria sempre conduta resultante de uma ação e sempre premeditada. Dória a subdividiu em duas. A primeira seria a elisão induzida pela lei, à qual deu o nome de elisão imprópria. Por essa, seria o próprio legislador quem, conscientemente, outorgaria ou motivaria os particulares à prática de negócios com baixo valor tributário ou, até mesmo, fora do campo de incidência como a isenção. A segunda seria a elisão resultante das lacunas da lei, chamada elisão própria, em que os contribuintes aproveitariam licitamente das lacunas e imperfeições legislativas para obter um resultado tributário mais benéfico para si, seguindo a lógica de que, se o legislador não previu a conduta, também não a vedou expressamente.

Ainda, considerou a evasão e a fraude ações tendentes a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos de forma ilícita. Já, quanto ao vocábulo elisão, reservou-o para o uso da conduta lícita tendente a evitar, a minimizar ou a adiar a ocorrência do fato gerador.

Dória definiu os traços limitadores da distinção: “A distinção entre a evasão tributária e a elisão tributária não está na intenção nem nos fins, mas nos meios (sempre lícitos na

³⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 77.

segunda) e no momento de sua efetivação (antes da ocorrência do fato imponible, na elisão tributária)”.³⁸

Assim, esse autor preceitua que ambas as condutas têm em comum a intenção e os fins. Por outro lado, o que as diferencia são os meios eficientes para sua realização e o momento em que esses meios são utilizados. Na evasão, são utilizados meios ilícitos e, na elisão, como condição de sua efetiva realização, são utilizados meios lícitos. Na evasão, a distorção da realidade é operada no momento ou após a realização do fato gerador descrito em lei. Na elisão, a utilização de uma alternativa não prevista em lei como pressuposto de incidência ocorre antes que ela se exteriorize.

Relevante a afirmação de Hermes Marcelo Huck quando afirma que

Passadas duas décadas da divulgação do trabalho de Sampaio Dória, e a despeito de algumas discussões eruditas, à [sic] distinção conceitual evasão - elisão acabou por prevalecer e, na atualidade, é de uso corrente na doutrina e na prática jurídica brasileira.³⁹

Dessa forma, fica claro quão importante foram as contribuições de Sampaio Dória para o Direito Tributário, pois ainda hoje prevalece o uso da nomenclatura tal qual fora concebida por esse autor.

2.2 Teoria do positivismo sociológico e historicista

No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão foi um dos maiores defensores da teoria do positivismo sociológico e historicista, também conhecida como “interpretação econômica”.

Essa tese teve origem na Alemanha com Enno Becker. Prevista no Código Tributário Alemão de 1919, sua observação tornou-se obrigatória por intérpretes e juízes, os quais deviam interpretar as normas tributárias sob o aspecto econômico dos fatos ocorridos em concreto, desconsiderando a forma jurídica efetivamente manifestada.

Hermes Marcelo Huck, em seu trabalho, observa que Grizzioti, influenciado pela

³⁸ *Ibidem*, p. 77.

³⁹ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 20-21.

interpretação econômica da Alemanha, desenvolveu na Itália teoria semelhante, chamada “interpretação funcional”. Para ele, as normas devem ser interpretadas de acordo com a finalidade e função desenvolvida na área do Direito em que estiverem sendo tratadas. Esse autor sustenta que o Direito Tributário somente será revelado por inteiro quando analisado sob os aspectos econômicos, políticos, jurídicos e técnicos.

Segundo Hermes Marcelo Huck (...), a interpretação funcional sofre a crítica de que ao intérprete se concedem funções de legislador, pois, autorizado a buscar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, pode ampliar e alargar a abrangência da norma tributária.⁴⁰ Não obstante serem teorias semelhantes, as críticas lançadas à teoria funcional foram as mesmas dirigidas à teoria econômica, como se verá adiante.

Segundo Ricardo Lobo Torres,

O Positivismo sociológico e historicista, com sua consideração econômica do fato gerador, chega a conclusão oposta [da teoria do Positivismo normativista e conceptualista], defendendo a ilicitude generalizada da elisão fiscal, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente seu negócio jurídico ou sua empresa. Amílcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação.⁴¹

Portanto, enquanto a teoria do Positivismo normativista e conceptualista defende a licitude ilimitada da elisão fiscal, a teoria do positivismo sociológico e historicista defende a ilicitude generalizada da mesma, haja vista que representaria uma abusiva da forma jurídica. Dessa forma, tratam-se de teorias extremas.

A interpretação econômica da lei tributária, ao contrário da teoria conceptualista, não leva em consideração conceitos e categorias jurídicas. Baseia-se na

autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.⁴²

Percebe-se, portanto, que essa concepção é o oposto da teoria defendida por Sampaio

⁴⁰ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 76.

⁴¹ TORRES, *Normas gerais antielisivas*, p. 158.

⁴² *Ibidem*, p. 157.

Dória. Aqui, há uma consideração econômica do fato gerador. Acreditando que a elisão fiscal representaria um abuso da forma jurídica que o contribuinte escolhia para revestir seu negócio jurídico ou empresa, a teoria afirma que o intérprete não deve adotar o fato jurídico em sua natureza, mas considerar o fato econômico subjacente ao fato jurídico ou a seus efeitos econômicos.

Em outras palavras, a teoria autoriza o intérprete a desconsiderar a norma jurídica aplicável ao caso concreto, a fim de dar o mesmo tratamento para situações economicamente similares. Isso evidentemente tem o escopo de encontrar a verdadeira capacidade contributiva, para que aqueles que se encontram na mesma situação financeira, sofram a mesma incidência do tributo. De tal maneira, não restariam chances para o contribuinte manipular a forma jurídica logrando obter um resultado econômico mais vantajoso e obtendo, assim, um menor pagamento ou o não pagamento do tributo.

Pode-se notar que a teoria fundamenta-se no princípio da igualdade, uma vez que pretende que as leis impositivas definam os mesmos impostos aos economicamente iguais. O princípio da igualdade é consequência do princípio da uniformidade, o qual determina que os mesmos fatos devam ser tributados da mesma forma. Na mesma linha, encontra-se o princípio da capacidade contributiva, pelo qual os que tenham a mesma capacidade contributiva, da mesma forma devem contribuir.

Pode-se dizer que se trata de uma teoria hermenêutica, pois ao intérprete cabe analisar as normas tributárias sob seu aspecto econômico, sob o fundamento de que o Direito Tributário é ramo do Direito no qual o que importa é a realidade econômica do contribuinte, a qual deve prevalecer sobre a forma jurídica aparente.

Conforme Cesar A. Guimarães Pereira,

[...] o aplicador deve concluir pela ocorrência do fato imponible (com a incidência do tributo) sempre que haja propositada alteração da *intentio iuris*: utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado ou abuso da forma jurídica, somente explicáveis pelo objetivo de obter vantagem tributária.⁴³

Assim, para fins tributários, a interpretação econômica afasta a forma jurídica adotada pelo contribuinte para chegar à realidade econômica nela embutida. Ou seja, haverá tributação independentemente da intenção das partes e do efetivo resultado alcançado por elas, pois o

⁴³ PEREIRA, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 64.

determinante aqui é a relação econômica inerente às partes.

Os atos ou negócios jurídicos aludidos na norma tributária, para fins de qualificação pela lei, são considerados meros fatos. Tais fatos ou circunstâncias referidos na lei como pressupostos tributários são considerados na sua essência econômica e como índice de capacidade contributiva.

Conforme Hermes Marcelo Huck,

A maioria dos autores brasileiros que, de alguma forma, simpatizavam com a interpretação econômica, construíram suas teses anteriormente à edição do Código Tributário Nacional. Entretanto, mesmo após a vigência do Código, continuaram a defender as mesmas linhas de raciocínio, adaptando-as à nova realidade do direito positivo brasileiro, atado ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, às exigências de tipicidade fechada e de reserva da lei formal, pressupostos que tornam difícil justificar a aplicação presumível da norma tributária.⁴⁴

Falcão foi um dos autores que continuou com sua linha de pensamento, defendendo a teoria da interpretação econômica mesmo após a edição do Código Tributário Nacional. Para o autor, nas hipóteses em que o fato gerador estivesse revestido sob uma forma jurídica anormal, a teoria estaria justificada.

Hermes Marcelo Huck ainda observa que “A interpretação econômica proposta por Falcão sofria limitações, já que não admitia a analogia como forma de criação de débito tributário e repelia a interpretação fundada apenas em conceitos políticos ou em análises subjetivas”.⁴⁵

A analogia, como se percebe da leitura do artigo 108 do Código Tributário Nacional,⁴⁶ é a aplicação da legislação tributária prevista a um caso semelhante, porém não regulado de modo específico na norma jurídica. É vedado, no parágrafo primeiro do mesmo artigo, o uso da analogia como forma de exigir tributos.

Dessa forma, Falcão entendia que a interpretação econômica teria aplicação limitada, servindo como forma de combate à evasão fiscal. Seria ela aplicada a cada caso concreto para

⁴⁴ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 81.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 82.

⁴⁶ 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. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 04 out. 2012.

corrigir as situações criadas artificialmente pelos contribuintes que se utilizariam de uma forma jurídica que, embora permitida pelo Direito Privado, seria vedada pelo Direito Tributário, na medida em que permite a obtenção de resultado contrário à vontade da lei tributária.

Releva observar que, segundo Mary Elbe Queiroz,

No máximo, para alguns, aceita-se que o acolhimento de tal interpretação possa ser entendido como teleológico ou finalístico, ou como forma de aplicação da analogia ou interpretação extensiva, cuja utilização, entretanto, jamais poderá dar-se no que se referir à criação de obrigações ou exigências de tributos.⁴⁷

Para Falcão, a interpretação econômica deve ter ampla aplicação, de modo a ser utilizada como regra, não devendo ser aplicada somente em casos específicos. Entretanto, a maioria dos autores são mais restritos, aceitando-a em determinados casos, mas nunca para a criação da obrigação tributária.

Como já dito, as ideias de Falcão e de Dória são antagônicas. Hermes Marcelo Huck esclarece acerca dos argumentos do primeiro:

Sampaio Dória antepõe uma série de raciocínios à interpretação econômica, argumentando que o direito pressupõe um mínimo de formas para sua realização, pois tal qual o conteúdo do ato e seus resultados, a forma também integra a realidade da vida. Somente reduzindo as estruturas reais a categorias formais é que o direito pode adequada e eficientemente discipliná-las.⁴⁸

Os autores aludem aos princípios da estrita legalidade e ao princípio da igualdade. O primeiro é defendido por Dória e o segundo, por Falcão. Para Dória, no momento em que o aplicador ou intérprete da norma aplicassem a lei conforme o resultado econômico alcançado, e não de acordo com fato gerador querido e que de fato foi efetivado, estariam usurpando-se ao papel do legislador e, dessa forma, ferindo o princípio da estrita legalidade defendido pelo jurista.

Segundo Alfredo Augusto Becker, citado por Mary Elbe, “essa doutrina,

⁴⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n.85, 2002, p. 82.

⁴⁸ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 90-91.

inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário”.⁴⁹ Isso ocorreria pelo fato de a interpretação econômica poder ensejar decisões tomadas com base em critérios não jurídicos, ou seja, por influência de aspectos políticos e econômicos, distantes da previsão normativa. Tal conduta acabaria acarretando decisões arbitrárias por parte dos aplicadores da lei, tendo em vista a forte conotação subjetiva inerente à teoria.

O Estado Democrático de Direito prima pela não discriminação à medida que, no preâmbulo da Constituição Federal, está explícita a busca pela igualdade e pela justiça, assim como em seu artigo 5º, *caput*, em tantos outros dispositivos do ordenamento jurídico. Dessa forma, não seria razoável admitir que o intérprete da lei pudesse dela prescindir para, por motivos discricionários, decidir um caso, estabelecendo um suposto tratamento igualitário, tratamento esse que somente a lei pode estabelecer. O intérprete buscaria tratamento igual para fatos iguais ou equivalentes economicamente, quando tal tratamento somente pode advir de uma lei, caso contrário, acarretaria alguma incerteza nas decisões e, conseqüentemente, insegurança jurídica.

Segundo as lições de Mary Elbe,

Vale lembrar que a interpretação econômica, nas suas origens, encontrava-se ligada às ideias dos regimes totalitaristas, em que os abusos de poder não se configuravam arbitrariedades, por se encontrarem abrigados pela própria legalidade. Esse entendimento, contudo, hoje é rechaçado pela ordem jurídica consagrada pelos Estados Democráticos de Direito e pelos Estados Sociais, como no caso do Brasil.⁵⁰

Enfim, inúmeras são as críticas lançadas à teoria em testilha pelo fato de que, no estado em que se vive hoje, não é mais possível o abandono do texto legal para a busca de diretrizes econômicas subjacentes à norma da forma como propõe. Adotá-las seria introduzir no Direito Tributário comandos inexistentes, ferindo um dos principais princípios direcionadores do ramo, o princípio da legalidade.

Ademais, no Brasil não poderia predominar essa teoria por não haver, como no ordenamento alemão, um dispositivo que apresente o critério econômico.

⁴⁹ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 82.

⁵⁰ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 83.

2.3 Teoria da jurisprudência dos valores e o pós-positivismo

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo é teoria que defende o planejamento tributário como forma de economizar tributos. Entretanto, limita essa prática à não caracterização do abuso de direito. Ricardo Lobo Torres explica:

A jurisprudência dos valores e o Pós-Positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja *abuso de direito*. Só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos. Autores de prestígio como K. Tipke, K. Vogel e Rosembuj, defendem esse ponto de vista. Entre nós, alguns trabalhos recentes de Marco Aurélio Greco e de Hermes Marcelo Huck também admitem o controle no caso de abuso de direito.⁵¹

Assim, para jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, a elisão e o planejamento tributário, desde que não abusivo, serão formas lícitas de se economizar impostos.

O abuso de direito está consagrado expressamente no novo Código Civil, em seu artigo 187⁵², constituindo uma patologia do negócio jurídico, assim como a fraude à lei. No abuso de direito, há o exercício irregular ou anormal de um direito, que, por ação ou omissão, contraria a finalidade social da norma.

Alberto Xavier ressalta os ensinamentos de Tipke:

TIPKE reconhece a existência de um direito dos particulares organizarem a sua vida econômica pelo recurso aos meios negociais que o Direito Privado faculta, mas parte igualmente do pressuposto que esse direito não é absoluto, mas intrínseca e originalmente limitado.

O exercício desse direito deve, pois, respeitar o direito de terceiros, entre os quais o Estado, de tal modo que se determinada solução negocial foi adotada com o *fim* de causar um *dano* a direito alheio, pela utilização de meios ‘inadequados’, ‘anormais’, ‘desrazoáveis’, tal direito deixa de merecer proteção, de tal modo que o terceiro prejudicado – o Estado – adquire legitimidade para aplicar por analogia a norma tributária que seria aplicável caso o particular tivesse exercido o seu direito de modo não abusivo, ou seja, ‘normal’, ‘razoável’.

Caso contrário - prossegue TIPKE – o abuso do direito seria um intolerável instrumento de ruptura de um ordenamento baseado no princípio da igualdade, favorável a que idênticas manifestações de capacidade contributiva tenham tratamento igualitário.⁵³

⁵¹ TORRES, *Normas gerais antielisivas*, p. 158.

⁵² 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. BRASIL, Código Civil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 mai. 2012.

⁵³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 102.

Tipke reconhece o direito dos contribuintes de se auto-organizarem. Entretanto, atribui a esse direito um caráter não-absoluto, mas limitado pelo direito de terceiros, dentre os quais o Estado.

O Estado estará legitimado para desconsiderar atos ou negócios praticados pelo particular de forma abusiva, adotados com o intuito de causar dano a outrem, aplicando, por analogia, a norma tributária que incidiria caso o particular não tivesse agido de tal forma.

Greco, apoiado nos pensamento de Tipke, defende que a elisão tributária será válida desde que, na forma escolhida pelo contribuinte, não haja abuso de direito. Assim, só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente tornam-se ilícitos.

Para Greco, a elisão fiscal já é reconhecida pelo sistema brasileiro como um direito dos contribuintes para lograr economia de tributos. Greco, segundo Fábio Pallaretti Calcini afirma que,

Em verdade, o que se nota no momento atual é que nenhum contribuinte está obrigado a pagar o maior tributo possível, aniquilando o planejamento tributário, porém, isto não quer significar que qualquer menor tributo possível seja legítimo e terá seus efeitos resguardados pelo sistema jurídico contra o Fisco.⁵⁴

Percebe-se que Greco não refuta a legitimidade de o contribuinte utilizar-se do planejamento tributário a fim de sofrer menor incidência de carga tributária. Entretanto, estabelece critérios para que a conduta possa ser oponível contra o fisco, tornando-se eficaz a elisão fiscal.

Para o autor, a elisão fiscal poderá se tornar ilegal conforme os motivos que determinaram a conduta do contribuinte. É o que se vê em trabalho de Cesar A. Guimarães Pereira:

Greco, por seu lado, considera ato ilícito a elisão quando praticada sem qualquer finalidade negocial, senão pela simples economia de impostos, sentenciando que o planejamento tributário que envolva atos organizados pelo contribuinte com o objetivo exclusivo de pagar menos imposto configura um abuso de direito, ao passo que, se paralelamente, houver também uma finalidade empresarial, o abuso deixaria de existir.⁵⁵

⁵⁴ CALCINI, *Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade*, p. 53.

⁵⁵ PEREIRA, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 92.

Assim, para Greco, as condutas dos contribuintes visando à economia de tributos devem ocorrer por meios lícitos, sem simulação e antes da ocorrência do fato imponible, bem como não devem ocorrer somente por objetivos de cunho tributário. Para aferir a eficácia da elisão fiscal, é necessário, portanto, averiguar os motivos que justificaram a conduta. Para ele, isso seria fruto da auto-organização tributária.

Luciano Amaro, citado por Ricardo Rosenhaim Araujo, difere do entendimento de Greco:

Luciano Amaro explica que inexistente ilicitude na escolha de um caminho menos oneroso, mesmo que a onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho, ou seja, ainda que se tenha como objetivo apenas a economia financeira com a escolha do procedimento a ser adotado, não se pode falar de ilegalidade.⁵⁶

Para Luciano Amaro, ao contrário de Greco, as condutas praticadas com o fim de único de economizar tributos não poderão ser consideradas ilícitas, mesmo sendo a onerosidade a única razão motivadora da conduta.

No mesmo sentido que Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho afirma que, “Ainda que a opção do particular tenha por objetivo diminuir a carga tributária, ela seria lícita e perfeitamente válida, não podendo ser desconsiderada pelo agente fiscal”.⁵⁷ Assim, Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro compartilham da ideia da licitude da elisão fiscal, mesmo quando praticada com o fim único de economizar tributos.

Como visto, Greco admite a existência do instituto da elisão fiscal, todavia nega que os critérios de existência do direito de auto-organização exauram os problemas daquela. É preciso uma averiguação das condições para usufruir o direito de auto-organização, pois, para o autor, pode ocorrer de uma conduta ser anterior ao fato imponible e se utilize de meios lícitos, que a elisão não seja simulada e, ainda assim, não seja eficaz. Isso ocorreria quando se verificasse o abuso de direito de auto-organização. Ou seja, a eficácia da elisão tributária está condicionada a um regular exercício do direito de auto-organização.

O direito de se auto-organizar apoia-se em uma liberdade garantida constitucionalmente. Segundo Cesar A. Guimarães Pereira, “(...) será abusivo o exercício do

⁵⁶ ARAUJO, Ricardo Rosenhaim. *A desconsideração de atos do sujeito passivo da obrigação Tributária no planejamento tributário*. 2006. 14 f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Centro Universitário Feevale, 2006.) Disponível em: <<http://ged.feevale.br/bibvirtual/Monografia/MonografiaRicardoAraujo.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012.

⁵⁷ CARVALHO, *Livre iniciativa no direito tributário brasileiro*: análise do artigo 116 do código tributário nacional, p. 15.

direito de auto-organização quando seu uso ou o seu resultado deixar de atender a esses novos valores trazidos pela Constituição de 1988”⁵⁸, quais sejam, os de igualdade, solidariedade e justiça.

Ricardo Lobo Torres, assim como Greco, reconhece o direito de os contribuintes organizarem sua vida econômica na busca por uma menor carga tributária. Entretanto, enquanto para Greco o abuso encontra-se no fim único elisivo, para Torres

O abuso seria um ‘abuso na interpretação dos conceitos’. ‘A elisão, conseqüentemente, se restringe ao *abuso da possibilidade* expressiva da letra da lei, do conceito de Direito Privado e, até mesmo, do conceito de Direito Administrativo. A ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela *interpretação*, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Se o Direito privado oferecesse à tributação conceitos jurídicos unívocos, é claro que se prescindiria de instrumento para evitar o descompasso entre a letra e o espírito da lei, pois haveria um princípio ou denominador comum a informar a lei tributária e a lei civil.⁵⁹

Portanto, para Torres, o abuso de direito encontra-se na manipulação feita pelos contribuintes, mediante a interpretação dos conceitos jurídicos, o que é possibilitado pela existência, no Direito Privado e no Direito Administrativo, de conceitos abertos e indeterminados.

Abuso de direito pressupõe o exercício de um direito, por ação ou omissão, contrário à finalidade social da norma. Apesar de estar no campo da licitude, é utilizado como instrumento para coibir condutas pela razão de que acarreta um desequilíbrio na relação entre as partes. No campo do Direito Tributário, pode-se caracterizar como abuso de direito as situações em que o contribuinte adquire uma vantagem para si, em contrapartida a um prejuízo para o Erário, seja pela redução da base de cálculo, seja pela não ocorrência do fato gerador.

Nesse ponto, cumpre referir a consequência da conduta elisiva eivada do vício do abuso de direito citada por Hermes Marcelo Huck que assim se pronuncia:

Os atos dos particulares, mesmo que juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando frutos de um uso abusivo do direito de auto-organização, comprometendo a aplicação e a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.⁶⁰

⁵⁸ PEREIRA, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 93.

⁵⁹ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 106.

⁶⁰ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 152.

A consequência do abuso de direito na elisão fiscal é que a conduta não será oponível ao fisco, mesmo que lícita, restando desqualificada fiscalmente e, após, requalificada segundo sua real descrição normativa. Hermes Marcelo Huck refere, ainda, que o abuso de direito compromete os princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

O princípio da capacidade contributiva vem disciplinado no artigo 145, §1º da Constituição Federal⁶¹. Esse princípio não deve ser considerado um encargo ao contribuinte, mas um instrumento que possibilita a vida em sociedade, porque a capacidade contributiva não está ligada somente ao *quanto pagar*, mas também, ao *quanto se pode pagar*. Ou seja, está diretamente ligado às condições financeiras do contribuinte em poder suportar a divisão das despesas públicas.

Tal princípio está em consonância com a busca de uma sociedade mais justa e solidária, ao passo que aqueles que mais têm condições financeiras, irão sofrer maior incidência tributária.

Fábio Pallaretti, citando Greco refere que,

(...) para que um planejamento tributário no momento atual não corra o risco de ser desconsiderado pelo Fisco, é necessário cumprir, além dos requisitos negativos como a licitude, anterioridade ao fato gerador e ausência de patologias (simulação, fraude à lei, etc.), elementos positivos, especificamente, a motivação extratributária e a necessidade da substancia do negócio.⁶²

O autor buscou fixar limites para a validade da elisão fiscal, determinando que a análise deva ser feita a partir dos chamados limites positivos internos ao negócio jurídico, isto é, o motivo e a finalidade de natureza predominantemente extrafiscais, que devem ser congruentes entre si. Assim, o critério para se aferir a legitimidade da elisão é a causa do negócio jurídico.

Como afirma Cesar A. Guimarães Pereira,

Em 1994, MARCO AURÉLIO GRECO inaugurou uma linha de pensamento segundo a qual seriam ineficazes para o fim de obter vantagem tributária as condutas praticadas pelo particular com mero propósito tributário, sem razão extratributária

⁶¹ § 1º - 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. (BRASIL, Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jun. 2012).

⁶² CALCINI, *Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade*, p. 52.

(negocial, pessoal, familiar etc.) que justificasse a operação.⁶³

Portanto, quando não verificados na conduta do contribuinte fatores extrafiscais, mas tão somente objetivou-se obter uma economia de tributos, tal conduta não se justificaria, sendo tratada como abusiva. Como consequência dessa conduta abusiva pelo uso indevido do direito de auto-organização, dever-se-ia considerá-la ineficaz, o que justificaria sua requalificação pelo fisco.

Desse modo, se a conduta do contribuinte ocorreu exclusivamente com a finalidade de alcançar um menor pagamento de tributo, essa conduta é abusiva e, para que seja desconsiderada pela administração tributária, depende de prova inequívoca de ônus da mesma.

A liberdade que apoia o direito de auto-organização deve ser exercida não com base apenas em motivos fiscais, mas também reais, como objetivos de conveniência pessoal, familiar, comercial, econômica etc. Assim, a conduta do contribuinte estaria livre da intervenção da administração tributária.

Alberto Xavier explica que “A consequência jurídica do abuso de direito é a perda da tutela do Direito, com a consequente declaração pelo fisco de ineficácia relativa do mesmo e com a consequente legitimidade de tributar (por analogia) o ato que, se não fosse o abuso, teria sido praticado”.⁶⁴

Serão desqualificadas e requalificadas pela administração tributária as condutas abusivas dos contribuintes, assim entendidas as condutas sem motivo real, ou seja, com o fim único de obter uma economia de tributo, sendo elas tributadas, mediante uso da analogia, conforme o ato que se teria configurado na ausência do abuso de direito.

A teoria do abuso de direito é criticada por Cesar A. Guimarães Pereira. Segundo ele, o abuso de direito não é instrumento próprio para aferição da eficácia das condutas elisivas. Esse autor afirma: “Reputamos, portanto, que a solução para o limite da elisão deve ser buscada sem referência à vontade do particular (ou seja, aos motivos determinantes da conduta adotada por ele), mas apenas na própria configuração da norma tributária.”⁶⁵

Com base nas teorias pesquisadas, percebe-se que o foco da teoria de Greco é a ideia

⁶³ PEREIRA, *A elisão tributária e a lei complementar n° 104/2001*. Acesso em: 24 mar. 2012.

⁶⁴ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 105.

⁶⁵ PEREIRA, *A elisão tributária e a lei complementar n° 104/2001*, p. 9. Acesso em: 24 mar. 2012.

de finalidade única de reduzir tributo, ou seja, o que determina a legitimidade da conduta elisiva são os motivos que levaram a ela. Em contrapartida, para Cesar A. Guimarães Pereira, o que seria eficiente para delimitar os limites da elisão é a configuração da norma tributária.

Já, Alberto Xavier, entre outras críticas, aponta que “a doutrina do abuso de direito é cientificamente equivocada, pois transplanta para as relações de Direito Público entre indivíduos e Estado conceitos exclusivamente aplicáveis às relações entre particulares”.⁶⁶

Segundo Alberto Xavier, o abuso de direito seria aplicável apenas às relações entre particulares, sendo um equívoco utilizar conceitos oriundos do Direito Privado em relações de Direito Público, entre particular e Estado, ao passo que essa não compreende uma relação paritária.

Ainda, para Alberto Xavier, “A perspectiva dogmática correta para abordar os problemas subjacentes à chamada elisão fiscal é, repita-se, a teoria dos limites às garantias, direitos e liberdades individuais elaborada pela ciência do Direito Constitucional”⁶⁷, o que será tratado no terceiro capítulo deste trabalho.

⁶⁶ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 107.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 109.

3 ELISÃO FISCAL COMO FORMA DE ECONOMIZAR TRIBUTOS

3.1 Princípios constitucionais que legitimam a elisão fiscal

A ordem jurídica brasileira compõe-se de normas e princípios. Princípios constitucionais são mais do que regras, são diretrizes indicadoras da vontade legislativa. Os princípios laboram como a principal ferramenta na solução de conflitos, mas, em si mesmos, são insuscetíveis de aplicação. Por terem elevado grau de abstração, são ponderáveis, admitindo o balanceamento de valores e interesses.

Assim, diante do conflito entre interesses antagônicos do fisco e dos contribuintes e, ainda, da existência de diferentes posicionamentos acerca da legitimidade ou não da elisão fiscal, é imperioso verificar os princípios constitucionais que serviriam como aliado dos contribuintes na proteção de seus atos, fatos ou negócios jurídicos praticados com o fim de obter efeitos elisivos.

3.1.1 Liberdade econômica

O direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade de empresa é reconhecido como fundamento da República Federativa do Brasil no artigo 1º⁶⁸ e como fundamento da ordem econômica no artigo 170⁶⁹, ambos da Constituição Federal.

Alberto Xavier aponta a importância desse tema e afirma que

⁶⁸ 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: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁶⁹ 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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

A liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias constitucionais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.⁷⁰

Desse modo, vê-se que a liberdade de ação conferida aos cidadãos pela Constituição Federal de organizarem seus negócios da maneira que melhor lhes aprouver, sempre dentro do campo da licitude, é protegida pelos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade de tributação.

A professora Mary Elbe Queiroz aponta:

Na busca do equilíbrio da relação jurídico-tributária, a elisão fiscal ou o planejamento tributário deve ser visualizado como um procedimento lícito por meio do qual os contribuintes buscam formas legais e legítimas de se planejarem e economizarem impostos, em decorrência da liberdade e direito à auto-organização preventiva dos negócios como fixado nos arts. 1º e 170 da CF.⁷¹

O contribuinte tem liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, tendo a opção de abster-se da prática de atos tipificados na norma tributária ou, também, de escolher a forma como irá realizá-los, protegido que está pelas garantias constitucionais da liberdade, da auto-organização e da autonomia da vontade.

Nesse sentido, Heleno Tórres leciona que

Em nenhum momento o nosso ordenamento exige do contribuinte a busca da via negocial mais custosa em termos tributários. Por se tratar de prerrogativa assegurada juridicamente, esta circunstância independe de qualquer planejamento tributário. É a Constituição Federal que lhe reserva autonomia para auto-organizar-se, garantindo-lhe o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV, XVII e XXIII⁷²; art. 170 e seus incisos), dentre outros. A liberdade de ação das pessoas, reconhecida e tutelada pela Constituição Federal, legitima o direito à economia de tributos, pela garantia de liberdade para desenvolver atividades econômicas, inclusive a liberdade contratual.⁷³

⁷⁰ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 13.

⁷¹ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*. p. 79.

⁷² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens; XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁷³ TÓRRES, *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)*. p. 108.

Assim, a liberdade de ação garantida constitucionalmente legitima atos praticados pelos contribuintes a fim de obter efeitos elisivos, independentemente de planejamento tributário.

O contribuinte também tem a alternativa de realizar atos dentro do campo de liberdade existente pela não regulação tributária. Nesse sentido, leciona Diva Malerbi, citada por Alberto Xavier:

Por outras palavras, a elisão tributária refere-se, pois, a certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar (...). A liberdade proporcionada pela não-regulação tributária representa, na verdade, um limite jurídico ao poder do Estado, em uma de suas manifestações (a ação estatal de tributar), e uma área de proteção jurídica do particular, porquanto o Estado nela não pode interferir, sob pena de inconstitucionalidade. Vale dizer, o ordenamento jurídico brasileiro não só permite a existência de uma esfera de liberdade na tributação (não-regulação), mas também a protege, por impor ao Estado a obrigação de não interferir nessa área reservada ao particular (além do limite: a lei). Assim, só a meditação sobre a área de ingerência estatal na tributação já serve para evidenciar o perfil jurídico assumido pelo direito subjetivo público denotativo da elisão tributária: um direito constitucional de liberdade a que corresponde um dever por parte do Estado a uma conduta omissiva na tributação.⁷⁴

Assim, para essa autora, é possível que os contribuintes utilizem-se das brechas da lei para obter vantagem fiscal, tendo em vista que estão protegidos por seu direito constitucional de liberdade, o qual lhes proporciona opções de condutas. Isso só é possível frente ao rol taxativo de fatos tributáveis que lhes confere a segurança jurídica necessária para fazerem suas escolhas.

Quando há lacunas da lei, há uma área de proteção jurídica do contribuinte, e é nesse espaço que se projeta a liberdade, ou o direito de liberdade. Onde não há lei, não pode haver imposição do fisco. Dessa forma, o direito de liberdade dos contribuintes representa um limite à atuação do Estado.

André Portella aponta que

[...] a elisão fiscal vem a ser o resultado do exercício regular da prerrogativa constitucional no que se refere à caracterização da conduta humana, de forma a não ensejar a incidência tributária. [...] Trata-se, pois, do que se pode denominar *exercício regular mais benéfico* da liberdade de caracterizar fato juridicamente

⁷⁴ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 33.

relevante para efeito de incidência tributária.⁷⁵ (Grifo do autor).

Assim, segundo André Portella, a elisão fiscal consiste no exercício regular mais benéfico de uma prerrogativa constitucional – a liberdade –, como forma de não ensejar incidência tributária. Em outras palavras, é a efetivação de um direito fundamental sobre o qual não possa se vislumbrar qualquer vício.

Entretanto, André Portella afirma que “a existência de um *exercício regular da liberdade* supõe, por exclusão, a existência de um *exercício irregular da liberdade* em Direito Tributário [...]”⁷⁶ (Grifo do autor), o qual ocorreria quando o contribuinte não tomasse os devidos cuidados para não extrapolar o âmbito da licitude. Isto é, seria o exercício não ideal do direito fundamental da liberdade.

Nesse sentido, Hermes Marcelo Huck indaga com propriedade:

A doutrina e a jurisprudência, em tese, não divergem quanto ao direito do contribuinte de organizar livremente sua vida econômica, reconhecendo-lhe o de ajustar seus negócios de forma a pagar o menor imposto possível, condicionado o exercício desse direito ao uso de meios lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador, e isentos os atos jurídicos praticados com o vício da simulação. Entretanto, uma parcela ponderável da doutrina, muito embora reconhecendo esse direito ao chamado planejamento tributário lícito, passa a ponderar um aspecto distinto desse processo, que não se prende propriamente à existência do direito de organização da vida pessoal e econômica de cada indivíduo, mas sim à forma de uso desse direito, ao modo de seu exercício. Ao levantar-se essa análise, é posta a questão da admissibilidade da existência do direito, mas também indaga-se sobre a existência de limites ou restrições a esse mesmo direito. O direito de organizar seus negócios é ilimitado? Todo e qualquer planejamento é admissível?⁷⁷

Hermes Marcelo Huck aponta que doutrina e jurisprudência são pacíficas quanto à existência do direito dos contribuintes de organizarem sua vida econômica de modo a obter uma menor carga tributária, estando esse exercício restringido à utilização de meios lícitos e antes da ocorrência do fato gerador. Entretanto, informa que parte dessa doutrina questiona a forma de exercício, bem como se há ou não limites ao direito de o contribuinte organizar seus negócios e que pudessem servir de fundamento para a não admissão de um planejamento tributário com essa finalidade.

Em resposta, esse mesmo autor afirma que

⁷⁵ PORTELLA, André. Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elisão. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 85, 2009, p. 61.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 43.

⁷⁷ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 134.

A consagração do valor da liberdade e da propriedade absolutas que conduziam ao ilimitado direito do indivíduo de organizar seus negócios sofre sérias e profundas restrições. Já não se pode falar em liberdade absoluta de organização patrimonial, pois esta era fundada exclusivamente no princípio da estrita legalidade, que, à luz da evolução constatada, não é mais oponível contra tudo. [...]

O princípio da estrita legalidade do tributo segue sendo protegido constitucionalmente, pois trata-se de fator indispensável à segurança individual contra possíveis arbitrariedade do Estado. Mas o Estado moderno – e nesse sentido a Constituição brasileira de 1988 em determinados aspectos adotou o modelo -, além das garantias e dos direitos individuais, consagrou a democracia social.⁷⁸

Tanto é assim que a Constituição Federal em seu artigo 1º afirma ser o Brasil um Estado Democrático de Direito, e não mais apenas um Estado de Direito. Nesse contexto, o contribuinte, no exercício do seu direito de organizar sua vida econômica, deverá considerar não só o seu direito à liberdade ou à propriedade, mas também os valores da igualdade, da solidariedade e da justiça social.

Portanto, “O direito do contribuinte de organizar sua vida econômica da forma que melhor lhe convenha não é absoluto, pois o exercício de direitos absolutos repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, sobre a qual se erige o Estado democrático de direito”.⁷⁹

Esse também é o entendimento de Mary Elbe Queiroz:

[...] ao lado dos fundamentos que justificam o Estado Democrático de Direito (justiça, legalidade, igualdade e respeito aos direitos e garantias individuais) colocam-se aqueles que justificam o Estado Social (solidariedade), como consagrados pela própria Constituição Federal e revelados pela obrigatoriedade de que todos participem dos encargos públicos e contribuam para que o Estado realize os fins a que se destina.⁸⁰

Assim, no contexto do Estado Social, a tributação figura-se como um instrumento necessário para a consecução de seus fins, impondo a todos os cidadãos o dever de participar da repartição dos encargos públicos.

Para Hermes Marcelo Huck, a solução seria fazer uma ponderação entre princípios, pois

⁷⁸ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 135.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 137.

⁸⁰ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 79.

O planejamento tributário, que inclui a figura da elisão lícita dentre seus instrumentos, deve corporificar essa compatibilização, sopesando-se os valores da liberdade, da propriedade e da segurança, como os da igualdade e solidariedade. A justiça deixa de ser formal e passa a ser substancial. Nesse quadro, analisando-se o tema da elisão, é de admitir-se, com Recaséns Siches, que às vezes, a urgência da segurança choca-se com o desejo de uma melhor justiça e que a solução desse conflito pende ora para justiça, ora para a segurança.⁸¹

Percebe-se, assim, que não há dúvida quanto à existência do direito de liberdade de ação e de auto-organização em Direito Tributário. Entretanto, há entendimentos no sentido de que, no contexto do Estado Social, o direito de organizar seus negócios de maneira irrestrita e ilimitada estaria balizado pelo interesse coletivo e pela prioridade dos ditames da solidariedade, de modo que nem todo planejamento tributário seria admitido, mas sim condicionado ao modo como seriam praticado.

3.1.2 Princípios da legalidade e tipicidade da tributação

Legalidade e tipicidade da tributação são princípios constitucionais tributários que se constituem em garantias individuais dos contribuintes, protegendo os seus direitos de propriedade e de liberdade econômica como, por exemplo, sua liberdade de contratar. Ainda, esses princípios geram segurança jurídica, ao passo que os atos sujeitos à tributação serão exclusivamente aqueles que constam um catálogo taxativo de tributos.

O princípio da legalidade encontra-se previsto nos artigos 5º, inciso II,⁸² e artigo 150, inciso I⁸³, ambos da Constituição Federal, e no artigo 97 do Código Tributário Nacional⁸⁴. A condição de garantia individual pode ser percebida no próprio *caput* do artigo 150 “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte.”

⁸¹ HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 136.

⁸² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁸³ 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.

⁸⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 30 set. 2012.

O artigo 5º, inciso II, da Carta Magna estatui que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No entanto, conforme artigo 37 da Constituição⁸⁵, também a Administração Pública deve obediência a esse princípio, sendo-lhe vedado praticar atos que não lhe sejam autorizados por lei.

Ricardo Rosenhaim Araujo, em seu Trabalho de Conclusão de Curso, cita Roque Antônio Carrazza, para quem “o pensamento majoritário da doutrina nacional é de que não há campo para instituição de obrigações em matéria tributária senão pelo caminho da lei”.⁸⁶ Portanto, além do princípio da legalidade no âmbito do direito tributário constituir-se numa garantia do contribuinte, constitui-se, ainda, como uma limitação ao poder de tributar dos entes federados que detém a competência para instituir tributos.

Paulo de Barros Carvalho, citado por Bruno Capelli Fulginiti, acrescenta

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária (...).⁸⁷

Assim, o princípio da legalidade não representa apenas a exigência de lei para a criação de tributo, mas também a necessidade de que essa lei qualifique a obrigação tributária que pretende exigir, o que caracteriza a tipicidade tributária. Essa tipicidade exige que todos os elementos do fato típico correspondam aos elementos abstratamente previstos na legislação tributária.

Dessa forma, diz-se que o princípio da legalidade da tributação não significa apenas uma “reserva de lei”. Não basta apenas uma lei formal para fundamentar um tributo. Requer mais: essa lei deve ser uma “lei qualificada”.

Alberto Xavier explica o que entende por lei qualificada: “Essa “qualificação” da lei pode ser designada como “reserva absoluta de lei”, o que faz com que o princípio da

⁸⁵ 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁸⁶ ARAUJO. *A desconsideração de atos do sujeito passivo da obrigação Tributária no planejamento tributário*. Acesso em: 11 out. 2012.

⁸⁷ FULGINITI, *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*. Acesso em: 11 out. 2012.

legalidade da tributação se exprima como um princípio da tipicidade da tributação”.⁸⁸

A exigência de uma lei qualificada significa a reserva absoluta de lei para a criação de tributos, o que reflete no princípio da tipicidade. Isto é, o princípio da tipicidade da tributação encontra-se implícito na formulação do princípio da legalidade, entendido esse como reserva absoluta de lei, pelo qual se veda exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Com a Constituição Federal de 1988, o princípio da tipicidade foi consagrado de forma explícita, no artigo 146, inciso III, alínea “a”⁸⁹, impondo que a lei complementar deve estabelecer normas gerais sobre elementos essenciais dos tributos: o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte.

Em relação à reserva absoluta, André Luiz Carvalho Estrella afirma:

A corrente positivista, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro, César Guimarães, entre outros tributaristas brasileiros, defende irrefutavelmente a reserva absoluta de lei formal na definição em abstrato de todos os elementos necessários à tributação. Isto possibilita, de uma forma segura e confiável, a identificação de quem está sujeito ao pagamento do tributo, qual o seu montante, e principalmente, se o sujeito praticou, *in concreto*, o fato previsto, *in abstrato*, na norma. Assim, a lei deve conter, em si mesma, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei, o que decorre do artigo 150, inciso I, da CF 88.⁹⁰

Assim, percebe-se a importância do princípio da legalidade, entendido como reserva absoluta de lei, ao proporcionar uma segurança jurídica aos contribuintes.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo ensina que “O princípio da legalidade consubstancia os valores de *certeza e segurança jurídica*”.⁹¹ (grifo do autor). Desse modo, o princípio da legalidade é uma garantia de que os atos sujeitos a tributação são apenas aqueles descritos taxativamente em lei, isto é, um fato para se tornar típico, para produzir todos os seus efeitos, deve necessariamente corresponder a todos os elementos do tipo abstratamente previsto em lei. Na ausência de qualquer um deles, não haverá tributação por falta de tipicidade.

⁸⁸ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 17.

⁸⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 30 set. 2012.

⁹⁰ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A norma antielisão e seus efeitos* - artigo 116, parágrafo único, do CTN. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm#3.2>. Acesso em: 28 ago. 2012.

⁹¹ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 19.

Por isso, um dos reflexos do princípio da tipicidade é a exigência da determinação dos elementos do tipo, pois, caso assim não fosse, haveria uma insegurança jurídica aos contribuintes que não teriam a possibilidade de prever seus direitos e deveres tributários, tal qual ocorre no Direito Penal.

Tanto é assim que a alínea *a*, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal diz que cabe à lei complementar *definir* os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes. Estando esses definidos, estarão traçados os limites de um conceito de modo a cumprir a exigência do princípio da tipicidade.

Dessa forma, percebe-se que o princípio da legalidade está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica, tendo a função de proteger os direitos dos cidadãos.

Segundo Alberto Xavier, o princípio da legalidade é lesado em três situações:

A primeira agressão ao princípio da legalidade em matéria de interpretação da lei provém das correntes que sustentam a chamada *interpretação econômica ou funcional*, segundo a qual, ainda que a lei se socorra 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. [...]

A segunda agressão ao princípio da legalidade corresponde à primeira, mas agora no que concerne à premissa menor do raciocínio subsuntivo: também os atos e negócios jurídicos concretos deveriam ser interpretados atribuindo maior preponderância às consequências econômicas desejadas pelas partes (*intentio facti*) do que aos seus efeitos jurídicos típicos (*intentio iuris*). [...]

Enfim, a terceira – e, porventura, a mais grave – das agressões ao princípio da legalidade consiste na orientação segundo a qual determinado fato jurídico, ainda que declarado *extra típico*, poderia 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.⁹² (grifo do autor).

Alberto Xavier, portanto, entende incompatível com o princípio da legalidade o uso da chamada interpretação econômica. Para ele, os efeitos jurídicos devem prevalecer sobre os efeitos econômicos, e não o contrário, como pretende a interpretação econômica.

Em mais uma crítica a essa forma de interpretação, Alberto Xavier aponta que “[...] a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia pelo qual se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada – para dentro dos muros dos tipos legais tributários”.⁹³

⁹² XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 40, 41, 43.

⁹³ *Ibidem*, p. 44.

Porém, a mais grave das agressões ao princípio da legalidade seria considerar um fato atípico como equivalente a um fato típico quando aquele produzisse efeitos econômicos análogos a esse e, por esse motivo, incidiria sobre ele uma tributação.

Tanto a interpretação econômica quanto a aplicação analógica em caso de abuso de direito ou de abuso de formas são consideradas pelo autor espécies de agressão ao princípio da legalidade, pois seria uma forma de tributar situações não previstas em lei, em uma tentativa de “elastificação” dos tipos legais tributários. A consequência disso seria uma simétrica expansão dos poderes dos órgãos de aplicação do Direito, em especial do fisco, que passaria a ter poderes de criação, usurpando as prerrogativas do Poder Legislativo e causando uma insegurança jurídica.⁹⁴

Defendendo a legitimidade da elisão tributária, Heleno Tôrres afirma que as normas gerais antielisivas também são uma forma de agressão ao princípio da legalidade:

A adoção das chamadas ‘normas gerais antielusivas’ tem gerado inúmeras críticas, justificadas pelos conflitos com relevantes princípios constitucionais, particularmente o da legalidade e da tipicidade, e pela aplicação de métodos de interpretação de há muito afastados como é o caso da analogia e da interpretação econômica no direito tributário.⁹⁵

Heleno Tôrres, assim como Alberto Xavier, entende que o uso da interpretação econômica e da analogia, aplicadas com o uso de normas gerais antielisivas, é incompatível com os princípios constitucionais que legitimam a elisão fiscal, especialmente o princípio da legalidade e da tipicidade da tributação.

Normas antielisivas são usadas para combater hipóteses de condutas elisivas. Tais normas permitem ao fisco desconsiderar a forma dos atos ou negócios jurídicos realizados com o objetivo de elidir a incidência do tributo, lançando-os tal como seriam devidos caso não tivesse ocorrido a elisão fiscal.

As normas antielisivas podem ser específicas, quando trazem expressamente o catálogo dos fatos geradores que foram tipificados “*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 [...]”⁹⁶, ou gerais, estas de constitucionalidade muito discutida, quando “possuem como hipótese de aplicação

⁹⁴ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 44.

⁹⁵ TÔRRES, *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)*, p. 120,121.

⁹⁶ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 85.

suportes de fatos amplos e genéricos, valendo-se normalmente de conceitos jurídicos indeterminados, tornando possível uma aplicação mais ampla e abrangente no tocante aos tributos e condutas dos contribuintes”.⁹⁷

Portanto, a aplicação de uma norma geral antielisiva não poderia ocorrer sem abalo aos princípios da legalidade e da tipicidade de tributação, devido à sua indeterminação, já que não trazem previsão expressa sobre os fatos geradores da conduta dos contribuintes a fim de obter efeitos fiscais elisivos.

A respeito disso, Cesar A. Guimarães Pereira entende que

O raciocínio fundamental é o de que, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade, o fato não previsto na norma tributária – ainda que tenha efeitos econômicos similares ao do fato previsto – não gera efeitos tributários. Parte-se da distinção entre conceitos *estruturais* (jurídicos, formais) e *funcionais* (materiais), para se concluir que apenas no primeiro caso é possível a elisão. No segundo, o conceito normativo funcional abrange qualquer resultado econômico, mesmo quando atingido por conduta atípica ou insólita.⁹⁸ (grifo do autor).

Assim, para Cesar A. Guimarães Pereira, fundamentada pelos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, a conduta elisiva adotada pelo contribuinte que não esteja expressamente tipificada na norma tributária, não poderá sofrer a incidência de tributo, mesmo tendo efeitos econômicos similares ao de um fato previsto. Dessa forma, lícita e eficaz será a elisão fiscal.

3.1.3 Isonomia ou igualdade tributária

O princípio da isonomia pode ser encontrado em diversos dispositivos constitucionais, como no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos da Constituição Federal, mais especificamente no seu artigo 5º, *caput*, o qual assegura, genericamente, que todos são iguais perante a lei.

Em especial, em matéria tributária, o princípio da igualdade é novamente assegurado estabelecendo a isonomia na cobrança de tributos, como pode ser percebido da leitura do artigo 150, inciso II, da Carta Magna.

⁹⁷ CALCINI, *Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade*. p. 53.

⁹⁸ PEREIRA, *A elisão tributária e a lei complementar nº 104/2001*. p. 5. Acesso em: 24 mar. 2012.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, o princípio da isonomia “Entrelaça-se com os princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco (arts. 145, §1º, e 150, IV, da Constituição⁹⁹)”.¹⁰⁰

Esse autor ensina que

A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades. Os conceitos de igualdade e desigualdade são relativos, impõe a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde uma só existe não é possível indagar tratamento igual ou discriminatório.¹⁰¹

Isso significa dizer que nem todos os contribuintes receberão o mesmo tratamento tributário. Aqueles que possuam a mesma capacidade contributiva receberão tratamento igualitário, enquanto que, de forma distinta, serão tratados os que detenham uma diferente capacidade de contribuir.

O princípio da isonomia impõe ao legislador o respeito à igualdade, impedindo discriminações tributárias. Mas, “A discriminação tributária poderá ser praticada se a própria Constituição assim o determinar como é o caso das operações realizadas com contribuintes domiciliados na Zona Franca de Manaus (art. 40 das Disposições Constitucionais Transitórias¹⁰²)”.¹⁰³

Cabe aqui ressaltar que leis isentivas usadas na busca do desenvolvimento econômico devem respeitar o princípio da isonomia da mesma forma que as leis instituidoras de tributos, como observa Demétrius Amaral Beltrão:

⁹⁹ Art. 145. § 1º - 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. 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. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

¹⁰⁰ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 29.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 29

¹⁰² Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 30 set. 2012.

¹⁰³ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 30.

Além disso, não se pode perder de vista que as leis isentivas não podem provocar lesão a justos direitos de terceiros, ou seja, quem estiver no mesmo ramo e na mesma região incentivada não pode ser preterido pelas leis isentivas, sob pena de essas levarem a efeito lesão a princípios fundamentais da ordem econômica constitucional, como o da livre concorrência, que pressupõem um tratamento jurídico igualitário.¹⁰⁴

Isso ocorre porque a “[...] lei isentiva produz alterações na incidência tributária da mesma forma que o faz a lei instituidora de tributo; é por essa razão que ela está sujeita às mesmas imposições e limitações”.¹⁰⁵ Portanto, não pode o poder público conceder incentivos fiscais sem observância do princípio da isonomia. Caso fosse constitucional agir de outra maneira, o poder público teria o total domínio da economia, podendo manipular o mercado do modo que melhor lhe conviesse.

Everardo Maciel, em declaração à imprensa afirmou que “Elisão é coisa de contribuinte esperto”, “Elisão é contra a isonomia”, declaração essa feita em defesa do projeto de lei que resultou na Lei nº 104, de 10/02/2001.¹⁰⁶

Para Oscar Mendonça, tais declarações não fazem sentido, pois “elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro”.¹⁰⁷

Nesse sentido, é relevante a posição de Heleno Tôrres quando afirma que

Nada obstante, a luta contra todas as formas de evasão ou elisão tributárias é uma tarefa dos Estados que precisa alcançar um mínimo êxito, de modo a evitar o *apartheid* fiscal entre contribuintes que conseguem ‘fugir’ e os que ficam, sobrecarregados pela desoneração daqueles, como se fossem reféns a suportar, sozinhos, todo o custo do Estado. É preciso restabelecer a isonomia violada, que tem como corolário o princípio da justa repartição dos encargos públicos. Como diz Casalta Nabais, ‘a fuga dos impostos nada traria mal ao mundo se todos estivessem em condições de fugir e de fugir em condições de igualdade’. Daí que ao legislador e ao administrador público impõe-se a relevante e meticulosa tarefa de coadunar interesses de tão relevantes gravidades, em respeito à Constituição e à ordem dos direitos fundamentais, mas com vistas a coibir toda e qualquer prática que seja lesiva ao patrimônio público, bem de todos os cidadãos.¹⁰⁸

¹⁰⁴ BELTRÃO, Demétrius Amaral. Isenção e isonomia: aspectos econômicos da tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, 2011, p. 218.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 218.

¹⁰⁶ MENDONÇA, Oscar. Da lei contra elisão fiscal. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 1, v. 1, abril, 2001, p. 1. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 24 mar. 2012.

¹⁰⁷ *Ibidem*. Acesso em: 24 mar. 2012.

¹⁰⁸ TÔRRES, *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)*, p. 153.

Assim, o princípio da igualdade é dirigido ao administrador público, de modo que não pode ele diferenciar os cidadãos a fim de submetê-los ou não ao texto legal. Mas não só ao administrador público, esse princípio se dirige, também, ao legislador, proibindo-o de dispor acerca de tratamentos distintos para indivíduos em situações idênticas ou similares.

Dessa forma, o princípio da isonomia é pressuposto essencial no ordenamento jurídico brasileiro para a busca do equilíbrio social, partindo de uma justa repartição dos encargos públicos, o que não pode ser feito sem a observância de outro pilar do Estado Democrático de Direito, o princípio da capacidade contributiva.

3.1.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é extraído do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, segundo o qual “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.¹⁰⁹

O princípio expressa que cada indivíduo deve contribuir para o custeio das despesas públicas conforme as suas possibilidades, sendo corolário dos valores da igualdade e justiça, conforme leciona André Luiz Carvalho Estrella:

Originariamente formulada por Adam Smith, no contexto do liberalismo, a tributação deveria incidir na medida da exteriorização da capacidade econômica do cidadão, que custearia as necessidades da sociedade, permitindo seu progressivo desenvolvimento econômico.

Intimamente ligada ao valor justiça, expressa a idéia de que cada um deve contribuir para o custeio do todo de acordo com suas possibilidades econômicas. Em outras palavras, o ônus tributário deve ser igualmente distribuído, ajustado à capacidade econômica dos cidadãos, na medida em que se desigualam.¹¹⁰

Assim, relacionado que está com o princípio da isonomia, deve o Estado buscar tratar de forma igual cidadãos que apresentem a mesma capacidade de contribuir, “a não ser que se verifiquem critérios de diferenciação, como a natureza das atividades econômicas e o local do

¹⁰⁹ Art. 145. § 1º - 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. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

¹¹⁰ ESTRELLA, *A norma antielisão e seus efeitos* - artigo 116, parágrafo único, do CTN. Acesso em: 01 set. 2012.

seu exercício”.¹¹¹ Esses critérios de diferenciação somente podem ser estabelecidos pela Constituição, como já dito no item 3.1.3.

José Eduardo Soares de Melo preceitua que esse princípio, “[...] que se vincula ao princípio da vedação do confisco, significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo de justiça social”.

Como se vê, o princípio da capacidade contributiva operacionaliza o princípio da igualdade, ambos de extrema importância tanto que o Estado deve sempre buscar sua otimização.

José Eduardo Soares de Melo ainda destaca que

[...] convém traçar os lineamentos da capacidade econômica, como sendo a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela do custo das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza; o que constitui tarefa difícil, pois o vocábulo ‘econômica’ foge aos quadrantes do Direito, além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva *financeira*, entendida como a existência de dinheiro suficiente para arcar com o ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo.¹¹²

Assim, a capacidade contributiva, ou econômica, está intimamente ligada ao fator riqueza, a qual se exterioriza com o fato descrito na hipótese de incidência.

Nesse sentido leciona Cesar A. Guimarães Pereira, para quem

[...] o critério pessoal da hipótese de incidência tributária descreve o realizador do fato imponible. No caso dos impostos (tributos não-vinculados), contempla a pessoa que titulariza a *riqueza* exteriorizada pelo fato eleito como hipótese de incidência. Esse é o destinatário do tributo. É a pessoa que deverá, normalmente, ser referida como *contribuinte* no mandamento da norma tributária. Percebe-se, de imediato, que o critério identificador do destinatário legal tributário relaciona-se com a titularidade de riqueza. Isso se prende a um conceito nuclear ao direito tributário, o de capacidade econômica ou capacidade contributiva.¹¹³

No caso dos impostos, pode-se dizer que o critério identificador do contribuinte será o da titularidade da riqueza. Dessa forma, o destinatário final dos tributos será aquele que exprimir uma riqueza, sendo, normalmente o referido como *contribuinte* pela norma tributária.

¹¹¹ BELTRÃO, *Isenção e isonomia: aspectos econômicos da tributação*, p. 219.

¹¹² MELO, *Curso de direito tributário*, p. 31.

¹¹³ PEREIRA, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 161-162.

Portanto, incidência tributária deve ocorrer somente sobre fatos ou situações que exprimam uma riqueza, um substrato econômico, jamais podendo o fisco impor tributos sobre atributos pessoais ou intelectuais, por exemplo.

Helena Tôres, ao tratar do princípio da capacidade contributiva, observa que

[...] o §1.º do art. 145 [da Constituição Federal], oferta, de modo inequívoco, fundamento para justificar a inserção de uma norma geral antielusiva no direito brasileiro, mas também outorga seus limites, ao prever que se encontra facultado à Administração Tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...] Para alguns, o art. 145, § 1.º, da CF, permitiria um controle sobre o fenômeno elusivo, nesses moldes, servindo de garantia ao princípio da isonomia em matéria tributária, na medida em que preservaria a 'generalidade', *i.e.*, a sujeição de todos à tributação, em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Entendem estes que, com a fuga de alguns sujeitos do mecanismo ordinário de tributação, dar-se-ia uma hipótese de *discriminação*, correspondente ao privilégio que poderia ser mantido para aqueles que reduzem o tributável com formas insólitas e fins elusivos, em face dos que continuariam submetidos a este dever. Isto quebraria a garantia de *generalidade* e conseqüentemente a igualdade.¹¹⁴

Para o autor, o princípio da isonomia revela-se sob a forma de generalidade por não dizer respeito apenas à relação entre Estado e contribuinte, mas também à relação entre os próprios contribuintes. Assim, ao passo que o princípio da capacidade contributiva proporcionaria um controle aos atos elusivos, ele serviria como garantia ao princípio da isonomia, impondo que todos os cidadãos devam-se submeter à tributação, conforme a sua capacidade econômica.

Pode-se ver que as premissas relatadas pelo autor conciliam-se com os valores da justiça fiscal.

Por fim, cabe observar que

Sendo um dos vetores da tributação, o princípio da capacidade contributiva é capaz de efetivar a justiça fiscal. No entanto, seu endereçamento é ao Poder Legislativo. Este detém a função constitucional própria de elaboração das normas tributárias, graduando na regra de incidência o índice de capacidade contributiva de cada cidadão, apto a concretizar o justo fiscal. Forçoso observar que tal princípio: não autoriza o Judiciário e, muito menos, a administração fiscal, a realizar no caso concreto a justiça fiscal. Essa função, repita-se, é do órgão legiferante.¹¹⁵

¹¹⁴ TÔRES, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada - simulação - elusão tributária*, p. 260-261.

¹¹⁵ ESTRELLA, *A norma antielusão e seus efeitos* - artigo 116 e parágrafo único, do CTN. Acesso em: 01 set. 2012.

Dessa forma, o papel de efetivar o princípio da capacidade contributiva é apenas do Poder Legislativo, no exercício de sua função típica legiferante, que, ao escolher o fato sobre o qual incidirá o tributo, deverá revelar a real capacidade econômica do sujeito passivo, para que esse tenha condições de suportar o ônus fiscal e que, assim, haja a efetivação das finalidades atribuídas a um Estado Democrático de Direito.

É nesse sentido que o princípio da capacidade contributiva serve como limite material ao poder de tributar do Estado, enquanto que, como já visto, o princípio da legalidade fixa um limite formal ao legislador, que não pode instituir tributos senão por meio de lei.

3.2 Limites do fisco

Vistos os princípios constitucionais que legitimariam a faculdade de os contribuintes adotarem procedimentos lícitos na busca por economizarem tributos e reduzirem seus custos, cabe agora verificar se há, e, em havendo, quais são os limites do fisco na desconsideração dos negócios dos particulares.

Conforme afirma Ruy Barbosa Nogueira, citado por Demétrius Amaral Beltrão,

Um dos fatos mais notórios ocorridos com a vida das nações, a partir de meados do século XX, é, sem dúvida, a transformação das funções e dos deveres do Estado. Assistimos a uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares, principalmente na esfera econômica.¹¹⁶

Corroborando com os dizeres Ruy Barbosa Nogueira, refere-se, aqui, a reportagem exibida no programa Fantástico,¹¹⁷ em 02 de setembro de 2012, a qual informa que, no dia 29 de agosto de 2012 o impostômetro, que registra a quantidade de impostos pagos pelos contribuintes nas esferas federal, estadual e municipal, atingiu a marca histórica de um trilhão de reais em tributos arrecadados no ano de 2012. A marca foi atingida quinze dias antes do ano passado.

¹¹⁶ BELTRÃO, *Isenção e isonomia: aspectos econômicos da tributação*, p. 212.

¹¹⁷ Em uma compra no supermercado de R\$ 100, R\$ 17 são de tributos. *Fantástico*, 02 set. 2012. Disponível em: <<http://fantastico.globo.com/Jornalismo/FANT/0,,MUL1681656-15605,00-IMPOSTO+EM+UMA+COMPRA+NO+SUPERMERCADO+DE+R+R+SAO+DE+TRIBUTOS.html>> Acesso em: 02 de set. de 2012.

Ainda, segundo a Associação Comercial de São Paulo¹¹⁸, o impostômetro deve alcançar, este ano, o recorde de arrecadações desde a criação do medidor, em 2005.

Esses dados demonstram uma crescente e constante intervenção do poder público nas atividades dos particulares, por meio do poder impositivo tributário, que no Brasil é demasiadamente elevado levando-se em conta os padrões do país.

A consequência disso é o confronto de interesses que se estabelece entre fisco e contribuintes. Esses buscando sempre fugir da fúria arrecadatória do Estado, procurando sempre formas de pagar menos tributos ou até mesmo nenhuma incidência tributária sofrer, exercendo os seus direitos à liberdade e à livre iniciativa. De outro lado, o fisco, na busca por sempre arrecadar mais e no intuito de adotar a interpretação econômica e desconsiderar os negócios dos particulares.

São nesse sentido as afirmações de Mary Elbe Queiroz:

De um lado encontra-se a necessidade de o Estado arrecadar e o dever-poder do Fisco de buscar atingir e cumprir os fins a que se destina e, do outro lado, o direito à liberdade de autogestão, à livre iniciativa, o respeito ao patrimônio dos particulares e à economia de impostos, que se caracterizam como direitos sagrados do contribuinte.

Advém daí o confronto entre o desejo do Fisco em querer adotar a interpretação econômica e desconsiderar negócios dos particulares, para alcançar tipos tributários semelhantes com normas análogas, e o interesse dos contribuintes em criar novas formas de planejamento tributário, no intuito de reduzir ou excluir a carga tributária.¹¹⁹

Portanto, contribuintes e fisco estão permanentemente em conflito, surgindo, assim, o questionamento acerca da possibilidade de o Estado ultrapassar os limites impostos pelas garantias individuais a fim de adotar a desconsideração dos negócios jurídicos dos particulares por meio de interpretações econômicas, com o fito de atingir os seus objetivos.

Nesse sentido o questionamento de Mary Elbe Queiroz:

Poderá o Fisco, de modo subjetivo e a seu critério, no caso concreto, afastar as formas jurídicas sob as quais os atos e negócios se apresentem e ir em busca da realidade econômica subjacente, para fazer incidir a imposição tributária sobre a capacidade contributiva evidenciada pelo fato real?¹²⁰

¹¹⁸ SOBRAL, Lilian. Impostômetro chega a R\$ 1 tri; veja o que daria para comprar. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/impostometro-chega-a-r-1-tri-veja-o-que-daria-para-comprar>>. Acesso em: 05 de out. de 2012.

¹¹⁹ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 79.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 80.

A própria autora responde ao questionado, nos seguintes termos:

A resposta mais correta e adequada, que prestigia a segurança jurídica, sem quaisquer dúvidas, aponta no sentido de que no ordenamento jurídico brasileiro os poderes do Fisco efetivamente encontram restrições e limites nos direitos e garantias dos cidadãos, especialmente no tocante à legalidade. A legalidade sob os aspectos material – em que somente poderá ser exigido tributo quando realizada no mundo real a hipótese de incidência expressamente prevista em lei – e formal – em que a exigência do tributo deverá nortear-se e obedecer ao modo e a todos os procedimentos, igualmente previstos em lei, inclusive com relação à observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.¹²¹

Dessa forma, o fisco encontra restrições ao seu poder de tributar nos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, em especial no princípio da legalidade, tendo em vista que a sua atividade está atrelada a esse princípio, conforme disposto no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Hermes Marcelo Huck preceitua que “O princípio formal da estrita legalidade, ainda nessa concepção do Estado de Direito, implica segurança para o contribuinte, contra os abusos do fisco em detrimento de seu patrimônio”.¹²²

O autor, sugerindo formas de se evitar a elisão lícita ou ilícita, afirma que “Pelos princípios da legalidade e da tipicidade, bloqueiam-se os caminhos para a desqualificação dos atos e negócio elisivo, quando estruturados na forma da lei, ainda que com um único fito”.¹²³

A Constituição Federal, portanto, impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites ao poder de invadir o patrimônio dos contribuintes.

É com fundamento no princípio da estrita legalidade e da tipicidade de tributação que alguns autores defendem não ser compatível com o ordenamento jurídico brasileiro em vigor a inserção de uma norma antielisiva.

Este é o entendimento de Alberto Xavier citado por Fernando Facury Scaff:

[...] se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, §1º, do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso de direito, inaplicáveis no direito tributário.¹²⁴

¹²¹ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 80

¹²² HUCK, *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*, p. 54.

¹²³ *Ibidem*, p. 55.

¹²⁴ SCAFF, *Arbitramento e norma antielisiva: da estrita legalidade ao devido processo legal*, p. 172.

Ao Estado somente é permitido cobrar tributos previstos em lei e que preencham os requisitos inerentes ao tributo, previstos na Constituição Federal. Nesse passo, a edição de uma norma antielisiva seria inconstitucional, pois transferiria à Administração Pública competência indelegável, tendo em vista que somente ao legislador cabe a caracterização de hipóteses de ocorrência do fato gerador e obrigação tributária.

Entretanto, em 2001 foi editada a Lei Complementar nº 104 que acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o seu parágrafo único, o qual, para alguns juristas, trata-se de uma verdadeira norma antielisiva, a exemplo de Fernando Facury Scaff¹²⁵; para outros, como James Marins¹²⁶ e Alberto Xavier¹²⁷, trata-se de norma antissimulação.

Em relação às discussões quanto à inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, Marco Aurélio Greco, citado por Gomes, em seminário internacional sobre elisão fiscal afirmou:

Gosto de dizer sempre [...] que, entre aspas, nem tudo que incomoda é inconstitucional. Que esta lei pode incomodar, certamente pode incomodar. Não digo que incomoda apenas o contribuinte, acho que incomoda também o fisco, porque hoje tem muitas dúvidas do que pode ou não pode fazer. Mas não é por incomodar, por gerar uma perplexidade ou por suscitar dúvidas que automaticamente isso seja causa de inconstitucionalidade da norma.¹²⁸

¹²⁵ [...] podemos alinhar os seguintes argumentos gerais no sentido de que a Lei Complementar 104/2001 trouxe uma verdadeira *norma antielisiva*, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma *antievásiva* ou *anti-simulação*: a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do Código Tributário Nacional (arts. 149, VII, e 150, § 4º); b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro; c) não pode haver incompatibilidade alguma da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais Nações democráticas na década de 90; d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese de inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores; e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas Nações não estão “maduras” para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo; f) as teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao Positivismo formalista e conceptualista; g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva; h) as normas antielisivas no Direito Comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil. SCAFF, 2004, p. 172-173.

¹²⁶ Se realmente o propósito legislativo da Lei Complementar nº 104/01 ao inserir o parágrafo único no art. 116 do CTN foi o de criar uma “norma geral antielisão” pode-se, no mínimo, afirmar que se houve o legislador com grande infelicidade, confundiu antielisão com antissimulação. [...] Dissimulação, portanto, é simulação e simulação não é elisão, logo o parágrafo único do CTN não cuida da elisão, mas de simulação. MARINS, 2002, p. 57-58.

¹²⁷ A diferença entre uma cláusula “antissimulação” e “antielisão” resulta claramente da comparação entre a redação do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (*cláusula antissimulação*) com o art. 38, nº da Lei Geral Tributária portuguesa (*cláusula antielisão*) e que reza assim: “são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”. XAVIER, 2002, p. 52.

¹²⁸ GOMES e GOMES, *O moderno direito tributário alemão*. Acesso em: 11 out. 2012.

Para Greco, tal norma não é inconstitucional se interpretada como uma forma de coibir dissimulação. Entretanto, se interpretada como norma antielisiva, estar-se-ia esbarrando em vários princípios constitucionais, como o princípio da legalidade, ao passo que não seria razoável que a administração pública pudesse desconsiderar atos ou negócios jurídicos para poder tributá-los, criando novos fatos geradores de tributo, que não se encontram previstos em lei.

Não obstante as discussões quanto à natureza jurídica e à impropriedade técnica da cláusula inserida no Código Tributário Nacional como norma antielisão, é necessário que se faça uma análise do referido dispositivo.

James Marins ensina que é necessário

Proceder ao exame compartimentalizado do texto da lei complementar, que apresenta três distintas espécies de regras jurídicas: i) *regra formal ou de estrutura (ou regra de competência administrativa): faculta-se à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos*; ii) *regra material: o contribuinte que praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração desses atos*; iii) *regra de aplicabilidade normativa (regra de instituição e regulamentação): somente com a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária* poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.¹²⁹ (grifo do autor).

Dessa forma, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional traz três espécies de regras jurídicas: regra formal, regra material e regra de aplicabilidade normativa. Sob o aspecto formal, acresce à competência fiscalizatória e declaratória a competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte, ampliando suas prerrogativas de autotutela. Sob o ângulo material descreve condutas.

James Marins ainda observa que

o parágrafo único do art. 116 não contém qualquer ‘regra de processo’ pois a nova regra não disciplina – nem sequer se remete – a garantias processuais inerentes ao *procedural due process of law* como contraditório, ampla defesa, recursos, competência de tribunais ou julgamento de lide (art. 5º, incisos LIII, LIV e LV da CF).¹³⁰

¹²⁹ MARINS, *Elisão tributária e sua regulação*, p. 52.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 53.

A parte final do dispositivo em comento confia à lei ordinária a tarefa de disciplinar os procedimentos a serem observados pela Administração Tributária na desconsideração dos atos e negócios praticados pelos contribuintes. Desse modo, não está referindo-se a processo, mas a fiscalização e lançamento.

Alberto Xavier questiona se é “constitucionalmente legítimo um sistema que permite ao fisco ter a ‘primeira palavra’ no que concerne à definição dos efeitos jurídicos de ato ou negócio privado, na parte em que tal ato ou negócio atinge os seus direitos”.¹³¹

Entende o autor que sim, e apresenta suas razões:

[...] a nova sistemática não tem o alcance de determinar a invalidade do ato jurídico no que concerne às relações entre particulares, sejam estes os próprios simuladores ou terceiros, mas tão somente o de proceder a uma declaração de ineficácia relativa perante o Fisco.

[...] A segunda razão pela qual consideramos constitucionalmente legítima a solução adotada no novo parágrafo único do art. 116 do CTN, reside em que ela é conseqüência lógica do *princípio da verdade real*, que por sua vez é corolário do princípio da legalidade.

Se, na verdade, o Fisco tem o poder-dever de oficiosamente investigar a verdade dos fatos com vista a determinar a sua eventual subsunção no tipo legal, tal investigação deve abranger a verdade em todos os seus aspectos jurídicos e factuais, notadamente o de saber se a vontade declarada corresponde à vontade real ou se existem provas de que a declaração é enganosa, artificiosa, aparente ou simulada.

A terceira razão pela qual consideramos a sistemática do novo parágrafo único do art. 116 compatível com a Constituição decorre de o princípio da reserva de jurisdição não ser incompatível com a prerrogativa da Administração, comumente denominada de autotutela, privilégio de execução prévia ou presunção de legalidade do ato administrativo.¹³²

Alberto Xavier entende que a norma trazida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não permite ao fisco declarar a invalidade de um negócio jurídico, pois, se assim o fosse, estaria ele usurpando-se do Poder Judiciário em matéria jurisdicional. Assim sendo, cabe à Administração Tributária tão somente a declaração de ineficácia relativa, a qual, para o autor, não está submetida à exigência mais forte da reserva absoluta da jurisdição.

O que se pode afirmar é que a norma em apreço é questão controvertida na doutrina, e mesmo já tendo transcorrido onze anos da sua edição, ainda não há uma regulação, o que faz-se necessário para que a interpretação do parágrafo único do artigo 116 torne-se pacificada, ou, pelo menos, mais uniforme.

¹³¹ XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 73.

¹³² *Ibidem*, p. 73-74.

André Luiz Carvalho Estrella, em relação aos limites do fisco, afirma que

O princípio da capacidade contributiva, visto de uma forma isolada no Ordenamento, poderia autorizar o fisco a tributar toda e qualquer capacidade econômica demonstrada pelo contribuinte, ainda que não estabelecida na hipótese de incidência de maneira direta.

No entanto, deve-se colocar limites ao fisco. A positivação de garantias, no artigo 145, § 1º, da CF 88, respeitando os direitos individuais do contribuinte, revela as limitações ao poder de tributar. O rol exemplificativo de direitos fundamentais plasmados na Constituição impõe um *limite objetivo*, no sentido de proibir as ingerências do Poder Público na esfera individual e um *limite subjetivo*, positivo e negativo, onde o primeiro autoriza o exercício positivo dos direitos fundamentais pelo cidadão e o segundo implica em exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos. De um lado, portanto, a capacidade contributiva, a igualdade, a justiça fiscal e de outro, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a liberdade privada.¹³³

O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal impõe à administração tributária o respeito aos direitos individuais e aos termos da lei, servindo como balizas ao poder de tributar, evitando, dessa forma, ingerências por parte do Estado.

Segundo André Luiz Carvalho Estrella, os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal formam um limite objetivo e um limite subjetivo, positivo e negativo, à administração tributária. Limite objetivo no sentido de vedar abusos do Poder Público. Limite subjetivo positivo permitindo o exercício dos direitos fundamentais pelos cidadãos. E limite subjetivo negativo como forma de exigir que o poder público abstenha-se da prática de determinados atos danosos aos cidadãos.

James Marins, referindo-se aos princípios constitucionais tributários da legalidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia e da capacidade contributiva, afirma que

É por isso que essas garantias – do Estado e do contribuinte – se inserem no campo da *limitações constitucionais ao poder de tributar*, consoante expressão consagrada por Aliomar Baleeiro, e grafadas constitucionalmente no art. 150, incisos I e III, letras ‘a’ e ‘b’. Evitam que aqueles que *temporariamente exerçam o ‘poder de tributar’* dele excedam e *comprometam permanentemente* o equilíbrio do contrato social tornado corpóreo através da Constituição escrita e gravem com risco o Estado de Direito.¹³⁴

Assim, as garantias constitucionais da tributação – legalidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia e capacidade contributiva –, além de garantirem a higidez da relação

¹³³ ESTRELLA, *A norma antielisão e seus efeitos* - artigo 116, parágrafo único, do CTN. Acesso em: 08 set. 2012.

¹³⁴ MARINS, *Elisão tributária e sua regulação*, p. 65.

jurídico-tributária, consistiriam em limitações ao poder de tributar, e evitariam excessos por parte daqueles que detenham o poder para tanto, o que acarretaria abalo ao Estado de Direito.

Isso porque,

[...] se a relação fiscal estiver manchada por vício no consentimento parlamentar, se lhe faltar o inequívoco amparo constitucional, se a relação tributária estiver maculada pela retroação, se causar surpresa, se estabelecer distinções entre iguais ou for insuportável economicamente, será, em maior ou menor medida, ineficaz, ensejará a lide de pretensão insatisfeita ou a lide de pretensão resistida, ou, o que é pior, a sonegação.¹³⁵

Assim, a atividade da administração tributária, sendo exercida dentro dos limites legais, não importa apenas para a não configuração de efeitos lesivos aos contribuintes, mas também para o equilíbrio do contrato social e para a manutenção do Estado de Direito.

Helena Tôres observa que

Os institutos do direito civil podem ser usados nos limites do quanto os seus efeitos digam respeito às relações entre as partes que se encontram no mesmo plano negocial. Por isso, não será precisamente a conformação de uma forma de ‘abuso de direito’ ou de ‘fraude à lei’, entre as partes do negócio, a razão para a requalificação, mas precisamente a intenção elusiva, pela constituição de tais atos para eludir a norma tributária. Daí que a fazenda não precisa se socorrer de tipos como ‘abuso de direito’, ‘fraude à lei’ ou similares. Basta alegar o prejuízo, capitaneado pelo conceito de ilícitos atípicos e justificado pelo ‘dolo’, para ter em seu favor autoridade para desconstituir um determinado ato ou negócio.¹³⁶

Portanto, conforme aponta o autor, as alegações, como fraude à lei e abuso de direito, não são suficientes para justificar a requalificação pelo fisco de atos praticados por contribuintes, sendo suficiente a alegação de o ato com intenções elusivas ter causado prejuízo ao erário.

Contudo, necessário, analisar, ainda, se o ordenamento jurídico brasileiro permite o uso da interpretação econômica da norma tributária. Para Mary Elbe Queiroz,

Não há, portanto, como se admitir a faculdade de a autoridade fiscal, de acordo com seu entendimento pessoal e conveniência, poder criar novas hipóteses de incidência e proceder a lançamentos e imposições de penalidade sem expressa previsão legal. Não se pode reconhecer que a autoridade administrativo-fiscal, o intérprete ou juiz possam usurpar o papel do legislador para estabelecer tipos legais sem qualquer

¹³⁵ MARINS, *Elisão tributária e sua regulação*, p. 65.

¹³⁶ TÔRES, *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC104/01)*, p. 119-120.

competência, para aplicar a lei não de acordo com o fato imponible querido e efetivamente realizado pelo contribuinte, mas de acordo com o resultado econômico alcançado. Não se justifica como argumento que um determinado fato é igual ou equivalente, em termos econômicos, ao resultado que se poderia alcançar caso fosse realizado outro fato imponible, como supostamente querido pelo Fisco.¹³⁷

No texto constitucional estão discriminadas exaustivamente as competências tributárias outorgadas às pessoas de direito público interno. Permitir que a autoridade fiscal, que o intérprete ou que o juiz estabeleçam tipos legais, desconsiderando a forma jurídica adotada pelo contribuinte e buscando a sua realidade econômica, seria como substituir o legislador, violando um dos postulados do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade.

Ruy Barbosa Nogueira, citado por José Eduardo Soares de Melo, afirma que “o fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação. Se a forma jurídico-privada é legítima, o fisco tem de respeitá-la”.¹³⁸

Para o autor, se os negócios do contribuinte consistem em práticas não vedadas por lei, mas que procuram brechas na legislação, ou adotem caminhos lícitos ou permitidos em lei para a economia em tributos, não poderá o fisco intervir nestas relações.

José Eduardo Soares de Melo conclui que

Procedendo à análise das manifestações doutrinárias e dos princípios e normas que regem a laboração interpretativa, formo a convicção de que o denominado abuso de formas não obriga, necessariamente, a interpretação econômica. Compreender o fenômeno jurídico, extrair o verdadeiro sentido do preceito legal, não pode significar tarefa adstrita a elementos econômicos divorciados dos quadrantes do Direito, cumprindo ao hermeneuta decompor a correta e adequada moldura jurídica, de conformidade com os institutos do Direito, e, daí, então, projetar (incidir) os efeitos tributários.¹³⁹

Para o autor, nem mesmo o abuso de formas seria causa suficiente a fundamentar o uso da interpretação econômica.

Mary Elbe Queiroz, em crítica à teoria da interpretação econômica, afirma:

¹³⁷ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 82.

¹³⁸ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 245.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 246.

Atualmente é inadmissível querer permitir à Administração Tributária a faculdade, com base em simples considerações subjetivas, de se utilizar de procedimentos ou entendimentos discricionários para desprezar as formas jurídicas lícitas, eleitas pelos contribuintes com vistas à economia de imposto, para ir em busca de uma pretensa realidade econômica.¹⁴⁰

Ter a Administração Tributária a faculdade de exigir tributos com base em critérios subjetivos de aferição da realidade econômica seria permitir arbitrariedades por parte da mesma.

Mary Elbe ainda observa:

Vale lembrar que a interpretação econômica, nas suas origens, encontrava-se ligada às idéias dos regimes totalitaristas, em que os abusos de poder não se configuravam em arbitrariedade, por se encontrarem abrigados pela própria legalidade. Esse entendimento, contudo, hoje é rechaçado pela ordem jurídica consagrada pelos Estados Democráticos de Direito e pelos Estados Sociais, como no caso do Brasil.¹⁴¹

Sendo assim, adotar a teoria da interpretação econômica importaria permitir arbitrariedades por parte do fisco, acarretando incertezas na relação tributária, o que é incompatível com a ordem jurídica de hoje, pautada que é em princípios fundamentais como da segurança jurídica.

Ainda, importante transcrever o que preceitua Mary Elbe Queiroz:

Não podem ser ultrapassados os limites impostos legalmente no sentido de que, por vias transversas, a Administração Tributária tente adequar e alcançar o planejamento fiscal, que é um direito do contribuinte, para exigir tributos sobre hipóteses não contidas na lei.

[...]

Não se pode esquecer, contudo, que é legítimo o Estado querer procurar novas medidas para evitar os planejamentos tributários e que resultem em uma arrecadação mais eficiente; mas elas terão que se revelar por meio de uma carga tributária mais justa e melhor distribuída e pelo combate à sonegação, para não ferir a legalidade, a certeza e a segurança jurídica que deverão nortear a tributação.¹⁴²

Portanto, o Estado deve agir sempre dentro dos limites da lei e segundo as suas disposições, estando-lhe vedado exigir tributos sobre hipóteses não previstas previamente em lei. Isso porque sua atividade está apoiada no princípio da legalidade.

¹⁴⁰ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 88.

¹⁴¹ QUEIROZ, *Planejamento tributário e a norma antielisiva*, p. 83.

¹⁴² *Ibidem*, p. 88.

Não é defeso que o Estado procure formas de se combater o planejamento tributário com efeitos elisivos. Entretanto, essas medidas deverão respeitar os princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídica.

3.3 A elisão fiscal na jurisprudência nacional

Em análise da jurisprudência, verifica-se um entendimento majoritário no sentido de ser a elisão fiscal uma conduta lícita, praticada por meios diretos, pela qual o contribuinte utiliza-se para evitar ou minimizar a incidência de tributação. Ao contrário da evasão fiscal, em que o contribuinte, na busca dos mesmos objetivos, utiliza-se de meios ilícitos e após a ocorrência do fato gerador.

A seguir, passa-se à transcrição de algumas ementas nesse sentido:

EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.71.10.004101-8 (TRF)

**Originário: AÇÃO ORDINÁRIA (PROCEDIMENTO COMUM ORDINÁRIO)
Nº 2006.71.10.004101-8 (RS)**

Data de autuação: 23/03/2009

Relator: Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH - 1ª SEÇÃO

Órgão Atual: SECRETARIA DE RECURSOS

[...] 9. **Distinguida a diferença teórica e legal entre a elisão fiscal (diminuição lícita da tributação) da evasão fiscal (ilícito tributário)**, não há vedação legal à concomitância do contrato de parceria com o contrato de trabalho, desde que resguardado o objeto de ambos.

10. **Caracterizada a evasão pela prática de dolo, fraude ou simulação**, não há necessidade de anulação judicial e não se justifica a desconsideração da escrituração contábil e fiscal da empresa autora e o arbitramento do lucro, diante da possibilidade de lançamento tributário de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes, com fulcro no art. 149, inciso VII, do CTN.¹⁴³ (grifou-se).

Pode-se perceber que o vocábulo elisão fiscal é utilizado para descrever a conduta lícita de diminuição de carga tributária, enquanto que o vocábulo evasão é reservado para a conduta ilícita, caracterizada pela prática de dolo, de fraude ou de simulação.

¹⁴³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Embargos Infringentes n. 2006.71.10.004101-8*. Relator: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, RS, 23 de mar. de 2009. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=WQDZ&hdnRefId=dda1bf9ce1ff43dfe14645665ec50e5c&selForma=NU&txtValor=200671100041018&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&paginaSubmeteuPesquisa=letras> Acesso em: 06 out. 2012.

AGRAVO DE PETIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ACORDO HOMOLOGADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO EXEQÜENDA. ELISÃO FISCAL[...] O procedimento das partes, ao contrário do que argumenta a fazenda pública, não constitui evasão fiscal, devendo ser tipificado como elisão fiscal, uma vez que, no contexto do processo judiciário do trabalho, a lei não se limita a autorizar a transação, elegendo-a como objetivo a ser perseguido pelo magistrado, como forma de pacificação entre o capital e o trabalho (art. 764, caput e § 1º, da CLT).

Trata-se, pois, de prática perfeitamente lícita, que, ordinariamente, viabiliza-se mediante a renúncia de parte dos créditos pelo credor e a antecipação do pagamento pelo devedor, sendo certo que a renúncia de créditos de natureza salarial é menos onerosa para o empregado reclamante, que deixa de recolher o IR-fonte e a contribuição previdenciária de sua responsabilidade, circunstância intrínseca ao fenômeno da elisão fiscal. Ressalte-se que, caso o acordo fosse considerado evasão fiscal e, portanto, prática ilícita, haveria que se desconsiderar todo o negócio jurídico e não apenas a parte que se refere às exações previdenciárias.¹⁴⁴

Aqui, observa-se que a consequência para a evasão fiscal é a desconsideração do negócio jurídico praticado ilicitamente. O mesmo não ocorre se a conduta for praticada dentro dos limites da lei, caracterizando a elisão fiscal, prática perfeitamente lícita.

DECISÃO Vistos. G & G - Móveis Máquinas e Equipamentos Ltda. interpõe recurso extraordinário, com fundamento nas alíneas 'a' e 'c' do permissivo constitucional, contra acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim ementado: 'ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETIVO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS. [...] **Em que pese o ordenamento jurídico pátrio não proíba que os contribuintes exerçam sua atividade da forma menos onerosa, planejando adequadamente seus negócios e utilizando-se da elisão fiscal de forma moderada, o abuso do direito e a evasão são práticas ilícitas.** Nesse sentido explica a doutrina de Leandro Paulsen: '**Evasão fiscal/elisão abusiva Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com 'única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada comportamento lícito**'. (f. 557). [...].

(RE 420419, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 05/04/2010, publicado

¹⁴⁴ PIAUÍ. Tribunal Regional do Trabalho da 22ª Região. *Recurso Ordinário n. 514200410322004*. Relator: Giorgi Alan Machado Araújo. Piauí, 05 de jun. de 2007. Disponível em: <<http://www.trt22.gov.br/jurisprudencia/preparaDoc.jsp?codacojur=18191>>. Acesso em: 06 out. 2012.

em DJe-068 DIVULG 16/04/2010 PUBLIC 19/04/2010).¹⁴⁵ (grifou-se).

Aqui, a licitude da elisão fiscal é justificada pelo fato de no ordenamento jurídico brasileiro não haver proibição de que os contribuintes possam organizar-se de modo a obterem um regime tributário mais vantajoso, mas ressalva que tal prática deve-se dar de forma moderada, ao passo que o abuso de direito e a evasão constituem práticas ilícitas.

Percebe-se o uso do vocábulo elisão abusiva, a qual deve ser reprimida ao passo que o uso de formas jurídicas sem finalidade extrafiscal vai de encontro aos ditames dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária, sendo, assim, um comportamento ilícito.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTES DE NOTIFICAÇÃO DO FISCO. POSSIBILIDADE. TROCA DO FORMULÁRIO SIMPLIFICADO PARA O MODELO COMPLETO. POSSIBILIDADE. ELISÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DO ERRO. ART. 147, § 1º, DO CTN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. SENTENÇA CONFIRMADA.147§ 1ºCTN1. [...] **Caso de ocorrência de elisão legítima, pois o contribuinte valeu-se da legislação para recolher menos tributo**, mediante correção de suas declarações de imposto de renda, em razão de erro devidamente comprovado. 5. Precedente desta Turma.6. (13751 SP 2008.61.00.013751-0, Relator: JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, Data de Julgamento: 28/04/2011, TERCEIRA TURMA)¹⁴⁶ (grifou-se).

Pode-se perceber que a elisão fiscal será legítima quando praticada dentro dos termos da lei, sem incorrer em fraude. A prática dessa conduta é fundamentada pelo direito à liberdade que têm os cidadãos de gerir suas atividades e seus negócios, haja vista que ninguém pode ser obrigado a fazê-lo de modo mais oneroso. Entretanto, é ressalvado que essa liberdade apenas pode ser exercida antes da ocorrência do fato gerador, pois é com esse que surge a obrigação tributária. Outra condição para que se tenha uma legítima economia de tributos é que não haja simulação, fraude ou dolo, o que se consegue valendo-se apenas de meios direitos para se alcançar os resultados elisivos.

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 420419*. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 05 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000089515&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

¹⁴⁶ SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança n. 9513751 SP 2008.61.00.013751-0*. Relator: Juiz Valdeci dos Santos. São Paulo, SP, 28 abr. de 2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18870321/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-13751-sp-20086100013751-0-trf3>>. Acesso em: 11 set. 2012.

Nota-se, também, uma preocupação em deixar clara a diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal, registrando que a primeira constitui uma conduta lícita e a segunda um procedimento ilícito.

Em contrapartida, há decisões que demonstram a preocupação do legislador e do Judiciário em diminuir as possibilidades de práticas elisivas pelos contribuintes.

Nesse sentido as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO. SIMPLES. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. LEIS Nº 8.212/91 E 9.711/98. RETENÇÃO DE 11%. INCOMPATIBILIDADE. SUPRESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL QUE SE IMPÕE. SERVIÇOS DE CALL CENTER. AUSÊNCIA DE PROVAS DA CONDIÇÃO DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE. PRECEDENTES DO STJ.8.2129.7111. [...] 2. **Por razões que tocam ao combate à elisão fiscal, a Lei nº. 9.711/98, em seu art. 23, alterou o art. 31 da Lei nº. 8.212/91**, determinando que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, vinculada em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, sendo o valor retido compensado pela empresa cedente de mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamentos dos segurados a seu serviço, havendo, na impossibilidade de compensação integral, restituição do saldo remanescente. (200850010007174 RJ 2008.50.01.000717-4, Relator: Desembargadora Federal SALETE MACCALOZ, Data de Julgamento: 17/04/2012, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data: 25/04/2012 - Página: 218/219)¹⁴⁷ (grifou-se).

Percebe-se que, objetivando o combate à elisão fiscal, o legislador alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

TRIBUTÁRIO. IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. GUARANÁ. EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CND A CADA SEIS MESES. LEGALIDADE DO ATO EXECUTIVO, PARA A RENOVAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. AUSÊNCIA DE EXCESSO NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA.1 – [...] **Agindo na tutela do interesse público, o órgão administrativo deve dispor dos mínimos meios necessários a evitar qualquer tipo de elisão fiscal, de forma que possa exigir a certidão negativa de débitos fiscais para a renovação de benefício fiscal.4 - Apesar de ser inquestionável a limitação do poder de polícia, o qual deve observar os limites da lei, sem abuso ou desvio de poder, não há nos autos qualquer elemento que conduza ao entendimento de que o poder público agiu fora dos limites da discricionariedade.** 5 - Apelação improvida. (200851020014736 RJ 2008.51.02.001473-6, Relator: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 26/04/2011, QUARTA TURMA

¹⁴⁷ RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível n. 200850010007174 RJ 2008.50.01.000717-4*. Relator: Des. Federal Salete Maccaloz. Rio de Janeiro, RJ, 17 abr. 2012. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21687596/apelacao-civel-ac-200850010007174-rj-20085001000717-4-trf2>>. Acesso em: 11 set. 2012.

ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data:05/05/2011 -
Página:219)¹⁴⁸ (grifou-se).

A jurisprudência determina que, em prol do interesse público, deve o órgão administrativo agir de modo a evitar a elisão fiscal, sem incorrer em abusos ou desvio de poder, agindo sempre em conformidade com o que determina a lei.

AI 737261 / SP - SÃO PAULO - AGRAVO DE INSTRUMENTO
Relator(a): Min. CELSO DE MELLO - Julgamento: 09/02/2012
Publicação - DJe-042 DIVULG 28/02/2012 PUBLIC 29/02/2012
Partes - AGTE.(S) : TRANSCOOPER TRANSPORTADORA COOPEMAR
LTDA - ADV.(A/S): TATIANE THOMÉ E OUTRO(A/S) - AGDO.(A/S): UNIÃO
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Decisão - [...] A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o
contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a
conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim,
para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal,
de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe
confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de
futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta
Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de
20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento'.(RE
582.461/SP, Rel. Min. GILMAR MENDES) Cumpre ressaltar, por necessário, que
esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos que esta Corte
tem proferido sobre a mesma questão ora em exame na presente sede recursal. [...]
(AI 737261, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 09/02/2012,
publicado em DJe-042 DIVULG 28/02/2012 PUBLIC 29/02/2012).¹⁴⁹

Em decisão do Supremo Tribunal Federal houve a imposição de multa com o fim de desencorajar a elisão fiscal. Ressalva-se que essa não foi uma decisão isolada, podendo ser encontrada em inúmeros outros julgados da Suprema Corte, dentre os quais se pode citar o Agravo de Instrumento n° 756052 RS¹⁵⁰, o Recurso Extraordinário n° 582461 SP¹⁵¹ e o

¹⁴⁸ RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível n. 200851020014736 RJ 2008.51.02.001473-6*. Relator: Des. Federal Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, RJ, 26 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18823368/apelacao-civel-ac-200851020014736-rj-200851020014736-6-trf2>>. Acesso em: 11 set. 2012.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento n. 737261*. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 09 de fev. de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+737261%2ENUME%2E+OU++737261%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento n. 756052*. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 de jun. de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000206221&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 582461*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de mai. de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 06 out. 2012.

DECISÃO Vistos. G & G - Móveis Máquinas e Equipamentos Ltda. interpõe recurso extraordinário, com fundamento nas alíneas 'a' e 'c' do permissivo constitucional, contra acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim ementado: 'ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETIVO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS. [...] **Em outra palavras, tendo em vista que a cisão foi realizada com intuito fraudulento, o Fisco, nos termos do art. 116 do CTN, está autorizado a desconsiderar o ato para fins de execução de dívida, de maneira que a pessoa jurídica nova responde pela integralidade dos débitos da pessoa jurídica originária.** Essa foi a conclusão adotada no acórdão embargado, o qual permito-me a reprodução: Ainda que assim não fosse, o parágrafo único do art. 116 do CTN determina 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'. André Luiz Carvalho Estrella, em trabalho intitulado A Norma Antielisão e seus Efeitos - Artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional conceitua simulação e dissimulação, nos seguintes termos: 'São defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros procurando alguma vantagem econômica. A primeira é a simulação absoluta e a segunda, a simulação relativa. Na verdade só se diferenciam na conceituação, principalmente na semântica, mas nos efeitos não se distinguem. Assim, simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Vale dizer, quando há uma intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada (negócio simulado). Simular é fingir o que não é. Fazer de uma não verdade uma verdade. Dissimular é esconder o que é. Fazer de uma verdade uma não verdade'. (publicação feita na RT 792, outubro/2001). Já Leandro Paulsen define dissimulação da seguinte forma: (...) É mais próprio à terminologia do direito Fiscal, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para sonegação do imposto. A dissimulação de rendimentos vem a significar a falsidade de declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do imposto próprio. (...) Com efeito, o termo dissimular, empregado na sua acepção certa segundo a linguagem comum, e no seu sentido técnico segundo o direito privado, revela que **o dispositivo trata de levantar o véu do disfarce para descobrir a verdade, ou, mais especificamente, de desconsiderar o ato dissimulatório para encontrar o verdadeiro fato gerador.** (Direito Tributário. Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Livraria do Advogado. Porto Alegre: 2006. p. 893). No caso dos autos resta evidente que a apelante teria tentado dissimular a realidade dos fatos como forma de sonegar o pagamento de impostos. Em primeiro lugar, a autora não se desincumbiu de rebater a fundamentação do magistrado nesse sentido. Acrescente-se a isso os fortes indícios constantes dos autos, conforme já frisado, de que apesar da titularidade do bem imóvel já ter sido transferida a outra empresa quando da realização da penhora, este era representado pelos mesmos sócios da sua antecessora ou parentes (filho e irmão) destes. (RE 420419, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 05/04/2010, publicado em DJe-068 DIVULG 16/04/2010 PUBLIC 19/04/2010).¹⁵⁵

Baseando-se no parágrafo único do artigo 116, é permitido ao fisco desconsiderar atos praticados com a intenção de fraude ou de sonegação para fins de execução de dívida.

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 420419*. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 05 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000089515&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

Conforme decisão, a “dissimulação”, tratada em referido dispositivo, consistiria em um “véu do disfarce”, o qual o fisco estaria autorizado a desconsiderar, a fim de encontrar o ato que de fato fora praticado.

No mesmo sentido a decisão abaixo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO ESTADO. NATUREZA ADMINISTRATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO E 123 DO CTN. 1. Não provado erro da autoridade fiscal na quantificação da mercadoria sujeita ao desembaraço aduaneiro, prevalece a presunção de legitimidade do ato. 2. Pode a Fazenda Pública desconsiderar contratos particulares celebrados com a finalidade de dissimular a ocorrência de elementos ensejadores à constituição do fato gerador e ao nascimento da obrigação tributária. Exegese dos arts. 116, parágrafo único e 123 do CTN. (TRF4, AC 2001.70.08.003372-1, Segunda Turma, Relator Eloy Bernst Justo, D.E. 14/05/2008). Por outro lado o argumento da recorrente no sentido de [...] *se as partes contratantes estipulam determinado preço para uma compra e venda, não seria nada razoável que a Receita Federal viesse a se insurgir contra a vontade dos particulares [...]* (fl. 11), não merece prosperar. A premissa oposta é justamente a que vigora no nosso Sistema Tributário, decorrente da presunção de legalidade administrativa. Do que se depreende dos artigos 123 e 116, parágrafo único, do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas contra a Fazenda Pública, cabendo a esta, inclusive, desconsiderar os atos ou negócios jurídicos celebrados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.¹⁵⁶

Daqui abstrai-se que o convencionado entre as partes não é oponível à Fazenda Pública, pois os atos praticados por essa têm presunção de veracidade. Portanto, o contrato gera efeitos somente entre as próprias partes.

Dessa forma, pode a Administração Tributária desconsiderar os contratos dos particulares celebrados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária.

Relator: Antônio Renato Strapasson - Processo: 752853-8 - Fonte: DJ: 593
Data Publicação: 21/03/2011 - Órgão Julgador: 2ª Câmara Cível - Data Julgamento: 14/03/2011 - **Decisão** - AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 752.853-8 Agravante : Vale Branco Participações Ltda. Agravado : Secretário Municipal da Fazenda de Maringá. DECISÃO MONOCRÁTICA AGRAVO DE INSTRUMENTO MANDADO DE SEGURANÇA REPRESSIVO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL QUE APUROU QUE A EMPRESA NÃO FAZ JUS À IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, CF PRETENSÃO DE DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO PROMOVIDO POR AUTO DE INFRAÇÃO INDEFERIMENTO DA LIMINAR MANUTENÇÃO DA DECISÃO AUSÊNCIA DA VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO E DO PERIGO DA DEMORA

¹⁵⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível n. 2001.70.08.003372-1/PR*. Relatora: Juíza Eloy Bernst Justo. Porto Alegre, 15 de mai. de 2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2152140>. Acesso em: 06 out. 2012.

AGRAVO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. [...] Não se mostra, enfim, abusiva a afirmação de fls. 392, no sentido da municipalidade desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados nas hipóteses definidas pelo artigo 116, parágrafo único, do CTN. [...].¹⁵⁷

Nesse julgado é enfatizado que não caracteriza conduta abusiva o fato de a municipalidade desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2008.045882-7, da Capital - Relator: Des. Pedro Manoel Abreu - Apelação cível. Mandado de segurança. Tributário. ICMS. Importação de equipamentos médicos para diagnóstico por imagens. Contrato de *leasing*. Exame de cláusulas. Ausência de previsão de renovação do contrato. Irrisoriidade do valor residual de compra. Descaracterização para compra e venda. ICMS devido. Inteligência do art. 116, parágrafo único, do CTN e art. 112, do Código Civil. Recurso desprovido. **A teor dos artigos 116, parágrafo único do CTN e 112 do Código Civil, a aquisição de bem enseja a incidência de ICMS, sendo lícito à Fazenda Pública ignorar o *nomen jûris* atribuído ao contrato quando resultar evidente, pelos termos do ajuste, que a intenção manifestada pelas partes era a de *traspasse da propriedade do bem*.** Infeliz, portanto, a denominação do contrato de *leasing*, erro grosseiro que não tem o condão de afastar a exigibilidade do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias. E correta a Administração ao efetuar o lançamento do ICMS, pois a natureza do contrato, e não o nome que lhe é atribuído, é que determina a incidência do imposto. Noutras palavras, ‘nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem’ (Código Civil, artigo 112). Sobre o tema, vale lembrar que, conforme o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: 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. **Se se pode desconsiderar negócios praticados com a finalidade de ‘dissimular a ocorrência do fato gerador’, por igual motivo poderá a Administração superar a mera indicação errônea do nome atribuído ao contrato. Decidir de outra forma seria abrir as portas à elisão tributária pelo meio mais simplório que se pode imaginar: bastaria a modificação do *nomem juris* do contrato para afastar-se a incidência do ICMS.**¹⁵⁸

No caso acima, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional fora

¹⁵⁷ PARANÁ. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento n. 752.853-8*. Relator: Antônio Renato Strapasson. Maringá, 14 de mar. 2011. Disponível em: <http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11074205/Decis%C3%A3o%20Monocr%C3%A1tica-752853-8#integra_11074205>. Acesso em: 06 out. 2012.

¹⁵⁸ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2008.045882-7*. Relator: Des. Pedro Manoel Abreu. Florianópolis, 19 de out. de 2010. Disponível em: <http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/avancada.jsp?q=MS%20458827%20SC%202008.045882-7&cat=acordao_recurso_decmono_despacho_&radio_campo=ementa&prolatorStr=&classeStr=&relatorStr=&datainicial=&datafinal=&origemStr=&nuProcessoStr=&categoria=acordao_&categoria=recurso&categoria=decmono&categoria=despacho#resultado_ancora>. Acesso em: 06 out. 2012.

usado como fundamento para que a Administração Tributária desprezasse a denominação atribuída ao negócio jurídico e realizasse o lançamento do imposto conforme a natureza do contrato, que é, na verdade, o que determina a incidência do tributo e não o nome que as partes tenham atribuído.

Conforme a decisão, a Administração Tributária corretamente agiu, pois, se a ela é conferido o poder de desconsiderar negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, não seria razoável que não lhe fosse permitido ignorar a denominação incorreta atribuída ao contrato. E, ainda, agindo de outra forma, estar-se-ia dando lugar à prática da elisão fiscal de uma forma extremamente simplória, bastando, para isso, a troca do nome do contrato realmente celebrado por outro de incidência de tributo menos oneroso.

Em nenhuma das decisões analisadas foi referido se a norma inserida no parágrafo único do artigo 116 trata-se de uma norma antielisão, caso em que, como visto, para a maioria dos autores, seria inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade.

A despeito disso, como se pôde notar, a maioria dos julgados é no sentido de que o procedimento inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 seria juridicamente aceitável, podendo a Administração proceder à desconsideração de atos e negócios com o intuito de dissimulação por parte do contribuinte.

CONCLUSÃO

Naturalmente, sempre houve resistência por parte dos contribuintes ao pagamento de tributos. Esta é a primeira e a mais instintiva reação frente às obrigações tributárias: querer abster-se do seu cumprimento, o que pode ser feito tanto de forma lícita, quanto de forma ilícita. Essas condutas podem ser ainda mais detectadas em um país como o Brasil, onde há uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, perdendo apenas para países europeus, altamente desenvolvidos, causando angústia e revolta nos contribuintes por saber que paga-se muito a um governo que não lhes dá um retorno minimamente satisfatório.

O brasileiro, em geral, não é contra o pagamento de tributos, até mesmo porque tem consciência de sua importância para custear a máquina pública. Mas o excessivo ônus da carga tributária acaba representando um obstáculo econômico às atividades empresariais, tornando-se justo que o contribuinte possa escolher o caminho menos oneroso para cumprir suas obrigações para com o fisco.

Por tal motivo, nos dias atuais, o planejamento tributário adquiriu fundamental importância na vida dos contribuintes, em especial na atividade empresarial. Não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher a via menos onerosa para a sua empresa em termos tributários, desde que, por óbvio, isso seja feito em consonância com e em estrita observância da lei.

O planejamento tributário e a elisão fiscal têm como fundamento os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade da tributação, da liberdade, da livre iniciativa, da igualdade e da capacidade contributiva. As garantias constitucionais são a proteção máxima da própria relação jurídico-tributária que, ao operar-se higidamente, garante o próprio Estado e, conseqüentemente, a própria sociedade. Relação fiscal transparente, hígida, isenta de impurezas é a relação jurídica eficaz.

Entretanto, a linha que separa a elisão fiscal das condutas ilícitas é tênue, fazendo-se necessário conhecimento aprofundado da legislação tributária para que o contribuinte não incorra em ilícito fiscal. A definição de cada uma das condutas passíveis de serem praticadas pelos contribuintes na busca pela economia de tributos deve ser construída a partir do ordenamento de cada Estado, não podendo haver importações de conceitos, pois, para tal tarefa, é imprescindível que se considerem os limites constitucionais e legais de cada um deles.

Elisão fiscal, a despeito do objetivo em comum de obter uma economia de tributos, não pode ser confundida com condutas como evasão, elusão, sonegação, simulação, dissimulação ou abuso de direito. Elisão refere-se ao uso de mecanismos lícitos utilizados pelo contribuinte para redução de custos fiscais, enquanto que as demais figuras relacionam-se a atos ou negócios ilícitos. Difícil, no entanto, é estabelecer os limites da legítima economia de tributos.

A crítica à legitimidade do planejamento tributário tem sido dirigida ao modo de exercício do direito do contribuinte. Portanto, é necessário que se evitem condutas abusivas do direito, não bastando apenas a licitude dos meios utilizados, a antecedência em relação ao fato gerador e a inexistência de simulação ou outras hipóteses de violação à lei. Saber se a conduta do contribuinte é ou não abusiva não é tarefa fácil, cuja resposta não é possível encontrar sem uma elaborada construção jurídica. Por isso, ainda há incertezas e insegurança na determinação da legitimidade da elisão fiscal.

Com efeito, pode-se dizer que a posição predominante é no sentido de considerar a elisão fiscal admissível, caracterizando-a como uma forma regular de exercício do direito de liberdade na busca por um benefício fiscal sem extrapolar o âmbito da licitude. Nesse diapasão, a elisão fiscal configura-se como um direito dos contribuintes ante ao emaranhado de normas tributárias e da carga fiscal injusta, destinada a custear um estado perdulário. Dessa forma, talvez seja a elisão fiscal a única forma de o contribuinte “sobreviver” dentro dos limites legais.

Não obstante os limites de validade do planejamento tributário e da elisão fiscal não serem tão claros, havendo dificuldade em delimitar o espaço reconhecido como lícito, o que se pode afirmar é que na atualidade, o planejamento tributário sofreu algumas mudanças de paradigma e valores, de modo que princípios constitucionais como o da solidariedade e o da capacidade contributiva devem ser levados em consideração, em uma concordância prática com princípios como da liberdade, da livre iniciativa e da igualdade.

Assim sendo, haja vista que a Constituição Federal garante e tutela o direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade contratual, dentro dos limites que um Estado Democrático Social e de Direito impõe, o contribuinte, no exercício do seu direito de organizar sua vida econômica, deverá considerar não só o seu direito à liberdade ou à propriedade, mas também os valores da igualdade, da solidariedade e da justiça social.

Desse modo, pode-se concluir que a elisão fiscal, apesar de legítima, está sujeita a

limitações, e se adequa ao contexto atual da economia brasileira, sendo benéfica tanto para o contribuinte, que reduz seus custos, quanto para o Estado, em função da não utilização de meios ilícitos pelos contribuintes.

Como consequência, entende-se ser essa a superação de teorias extremadas acerca da elisão fiscal, as quais defendem a ilicitude generalizada ou a licitude permanente do instituto. Daí, exsurge a ideia de que as condutas lícitas adotadas pelos contribuintes na estruturação e na organização de seus negócios com a finalidade de economizar tributos, sem qualquer descumprimento direto ou indireto com as leis, serão admissíveis e corresponderão à noção de “legítima economia de tributos”.

Em relação às condutas ilícitas, certamente, o combate aos atos de sonegação, de evasão fiscal ou de elusão tributária representa uma importante atividade estatal que deve ser desenvolvida permanentemente, mas sempre dentro de limites impostos pela lei. Faz-se necessário que o Estado cumpra essa tarefa com um mínimo de êxito, para que aqueles contribuintes, que corretamente cumprem com os encargos tributários, não restem sobrecarregados com a desoneração daqueles que ilicitamente “fogem” ao cumprimento das obrigações tributárias.

Outra questão em que se percebe uma doutrina dissonante e que tem gerado polêmica foi a implantação do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, o qual autorizou o fisco, para efeitos fiscais, a desconsiderar negócios jurídicos praticados no âmbito do Direito Privado quando houver indícios de que esses tenham sido praticados com algum vício.

A questão controvertida reside na natureza jurídica da referida norma, ou seja, se se trata de norma antielisão ou de norma antissimulação. Os que acreditam tratar-se de norma antissimulação afirmam que, caso interpretada como norma antielisão, caracterizaria uma cláusula geral, incompatível com um Estado de Direito, sendo, dessa forma, inconstitucional, ao passo que conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade. Para os que defendem como sendo uma norma antielisão, afirmam que, caso fosse uma norma antissimulação, tal norma seria inócua, haja vista que já existe no ordenamento jurídico a proibição de simulação, constante no artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional.

Há controvérsia também no que diz respeito ao real significado do termo “dissimulação” utilizada no texto do parágrafo único em comento, ao passo que consistiria em um conceito muito aberto. Há entendimento no sentido de que, se a interpretação é de que

dissimulação é o mesmo que simulação, o que equivale à fraude, não haveria razão para a edição da Lei Complementar nº 104/01, pois o inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional já trata de dolo, fraude ou simulação para que haja o lançamento de ofício do fisco. Com essa interpretação, a Lei Complementar nada teria agregado ao ordenamento jurídico.

Outra parte da doutrina correlaciona a regra do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional a temas como interpretação econômica, fraude à lei, abuso de direito e de forma e simulação relativa.

Conforme nota-se da simples leitura do supracitado dispositivo legal, aquilo que deveria delimitar as hipóteses de incidência, a fim de evitar lacunas na lei, foi editado na forma de uma regra ampla e genérica, a qual pode resultar em atos arbitrários resultantes de interpretações abusivas de tal norma. É cediço, portanto, que a norma em análise carece de regulamentação, o que supostamente tornaria a interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pacificada, ou, ao menos, mais uniforme, até porque é norma de eficácia limitada que só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrada pela lei ordinária nele prevista.

A necessária regulamentação do referido parágrafo único deverá esclarecer o que o legislador quis dizer com "dissimulação" do fato gerador, pois apenas com a definição do termo será reconhecido o verdadeiro alcance do dispositivo. Isso trará mais segurança jurídica ao contribuinte, uma certeza maior em relação à interpretação da lei.

Poucas manifestações do Estado atingem tão invasivamente a propriedade e a liberdade do cidadão como a tributação. Por isso, a organização social em torno de um Estado Democrático de Direito colima a maximização da segurança e da justiça. A justiça tributária realiza-se com o integral cumprimento dos princípios constitucionais como a isonomia e a capacidade contributiva, mas, desde que prismados pela segurança jurídica, pela estrita legalidade e pela tipicidade.

A ideia de segurança jurídica exige clareza, confiança e previsibilidade, sendo essencial à preservação de um sistema político assente no reconhecimento de uma esfera de liberdade, cujas eventuais restrições tenham na lei os seus fundamentos e limites. Essa mesma segurança jurídica deve ser o objetivo de qualquer Estado Democrático de Direito, em favor da justiça, em prol da eficácia real do sistema tributário, a bem do contribuinte, da sociedade, a bem do próprio Estado.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ricardo Rosenhaim. *A desconsideração de atos do sujeito passivo da obrigação Tributária no planejamento tributário*. 2006. 14 f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Centro Universitário Feevale, 2006). Disponível em: <<http://ged.feevale.br/bibvirtual/Monografia/MonografiaRicardoAraujo.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2012.

BAHIA. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº N° 0072736-23.2008.805.0001-0*. Relator: Des. José Cícero Landin Neto. Salvador, BA, 2010. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev2/files/JUS2/TJBA/IT/APL_7273622008_BA_1269695300246.pdf> Acesso em: 29 set. 2012.

BELTRÃO, Demétrius Amaral. Isenção e isonomia: aspectos econômicos da tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, 2011.

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 mai. 2012.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2012

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mai. 2012.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei Federal n. 8.137 de 27 de dez. de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 15 mai. de 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 28 set. 2012.

_____. _____. *Agravo de Instrumento n. 737261*. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 09 de fev. de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+737261%2ENUME%2E+OU++737261%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

_____. _____. *Agravo de Instrumento n. 756052*. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 de jun. de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000206221&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 582461*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de mai. de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 06 out. 2012.

_____. _____. *Recurso Extraordinário n. 420419*. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 05 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000089515&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

_____. _____. *Agravo de Instrumento n. 796695*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de mai. de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000195114&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 06 out. 2012.

_____. _____. *Agravo de Instrumento n. 830683*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 11 de nov. de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28830683%2EENUME%2E+OU+830683%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 06 out. 2012.

BUSTOS, Carlos Fernando. O. Amnistía tributaria y derecho penal. In: RIBAS, L. (Org.). *Direito penal tributário – Questões relevantes*. São Paulo: Malheiros, 1997.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 187, abr. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Livre iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do artigo 116 do Código Tributário Nacional*, p. 16-17. Disponível em: http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/livre_iniciativa.pdf>. Acesso em: 11 out. 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Evasão e elisão fiscal. In: COELHO E DERZI, (Org.). *Direito tributário atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A norma antielisão e seus efeitos - artigo 116, parágrafo único, do CTN*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm#3.2>. Acesso em: 28 ago. 2012.

EM UMA COMPRA NO SUPERMERCADO DE R\$ 100, R\$ 17 SÃO DE TRIBUTOS. *Fantástico*, 02 set. 2012. Disponível em: <<http://fantastico.globo.com/Jornalismo/FANT/0,,MUL1681656-15605,00-IMPOSTO+EM+UMA+COMPRA+NO+SUPERMERCADO+DE+R+R+SAO+DE+TRIBUTOS.html>>. Acesso em: 02 de set. de 2012.

FULGINITI, Bruno Capeli. *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*. 2009. p. 11. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários–IBET. 2009.

GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. 2010. 33-34 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010.

GOMES, Fraikson Cleiton Fuscaldi; GOMES, Renata Silva. *O moderno direito tributário alemão*. 2001. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/fraikson_gomes.html>. Acesso em: 11 out. 2012.

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

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

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDONÇA, Oscar. Da lei contra elisão fiscal. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 1, v. 1, abril, 2001, p. 1. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 24 mar. 2012.

PARANÁ. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento n. 752.853-8*. Relator: Antônio Renato Strapasson. Maringá, 14 de mar. 2011. Disponível em: <http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/11074205/Decis%C3%A3o%20Monocr%C3%A1tica-752853-8#integra_11074205>. Acesso em: 06 out. 2012.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A elisão tributária e a lei complementar n° 104/2001. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 8, v. 1, novembro, 2001. Disponível em <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 24 de mar. de 2012.

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

PIAUI. Tribunal Regional do Trabalho da 22ª Região. *Recurso Ordinário n. 514200410322004*. Relator: Giorgi Alan Machado Araújo. Piauí, 05 de jun. de 2007. Disponível em: <<http://www.trt22.gov.br/jurisprudencia/preparaDoc.jsp?codacojur=18191>>. Acesso em: 06 out. 2012.

PORTELLA, André. Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elição. *Revista Tributária e de finanças públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 85, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 85, 2002.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Elisão e evasão tributárias. Direito penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível n. 200850010007174 RJ 2008.50.01.000717-4*. Relator: Des. Federal Salete Maccaloz. Rio de Janeiro, RJ, 17 abr. 2012. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21687596/apelacao-civel-ac-200850010007174-rj-20085001000717-4-trf2>>. Acesso em: 11 set. 2012.

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Cível n. 200851020014736 RJ 2008.51.02.001473-6*. Relator: Des. Federal Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, RJ, 26 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18823368/apelacao-civel-ac-200851020014736-rj-20085102001473-6-trf2>>. Acesso em: 11 set. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível n. 1391 RS 2007.71.13.001391-1*. Relator: Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 19 de mai. de 2010. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2152140>. Acesso em: 06 out. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível n. 2001.70.08.003372-1/PR*. Relatora: Juíza Eloy Bernst Justo. Porto Alegre, 15 de mai. de 2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2152140>. Acesso em: 06 out. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Embargos Infringentes n. 2006.71.10.004101-8*. Relator: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, RS, 23 de mar. de 2009. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=WQDZ&hdnRefId=dda1bf9ce1ff43dfe14645665ec50e5c&selForma=NU&txtValor=200671100041018&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 06 out. 2012.

SABBAG, Eduardo. *Interpretação e integração da legislação tributária*. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria/>>. Acesso em: 11 out. 2012.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2008.045882-7*. Relator: Des. Pedro Manoel Abreu. Florianópolis, 19 de out. de 2010. Disponível em: <http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/avancada.jsp?q=MS%20458827%20SC%202008.045882-7&cat=acordao_recurso_decmono_despacho_&radiocampo=ementa&prolatorStr=&classeStr=&relatorStr=&datainicial=&datafinal=&origemStr=&nuProcessoStr=&categoria=acordao&categoria=recurso&categoria=decmono&categoria=despacho#resultado_ancora>. Acesso em: 06 out. 2012.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança n. 9513751 SP 2008.61.00.013751-0*. Relator: Juiz Valdeci dos Santos. São Paulo, SP, 28 abr. de 2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18870321/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-13751-sp-20086100013751-0-trf3>>. Acesso em: 11 set. 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Arbitramento e norma antielisão: da estrita legalidade ao devido processo legal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 90, 2004.

SOBRAL, Lilian. *Impostômetro chega a R\$ 1 tri; veja o que daria para comprar*. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/impostometro-chega-a-r-1-tri-veja-o-que-daria-para-comprar>>. Acesso em: 05 de out. de 2012.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira.; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). *Grandes questões atuais de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 90, 2004.

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