

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXI CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

THAÍS SCHULTZ OLIVEIRA

**A NORMA TRIBUTÁRIA ANTIELISIVA SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE E DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**CURITIBA
2014**

THAÍS SCHULTZ OLIVEIRA

**A NORMA TRIBUTÁRIA ANTIELISIVA SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA
LEGALIDADE E DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. Jorge de Oliveira Vargas

**CURITIBA
2014**

TERMO DE APROVAÇÃO

THAÍS SCHULTZ OLIVEIRA

A NORMA TRIBUTÁRIA ANTIELISIVA SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: _____

Avaliador: _____

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2014.

"Os limites da minha linguagem são os limites da minha mente. Tudo o que sei é aquilo para que tenho palavra."

Ludwig Wittgenstein

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	9
2.1 CONCEITO DE TRIBUTO	9
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS	12
2.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
2.3.1.1 LEGALIDADE EM SENTIDO ESTRITO.....	13
2.3.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA	14
2.3.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	15
2.3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	15
3.1 ELISÃO FISCAL.....	18
3.2 EVASÃO FISCAL.....	19
3.3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL - DIFERENÇAS.....	19
3.4 LIMITES À ELISÃO FISCAL.....	21
3.5 REGRA “ANTIELISIVA” – PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	23
4 NORMA ANTIELISIVA – DIREITO COMPARADO	27
4.1 ALEMANHA: PROIBIÇÃO DE ABUSO DE FORMA JURÍDICA.....	27
4.2 ARGENTINA: DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	28
4.3 EUA, CANADÁ, INGLATERRA, AUSTRÁLIA E SUÉCIA: PROPÓSITO MERCANTIL.....	28
4.4 ITÁLIA: DISPOSIÇÃO ANTIELUSIVA.....	29
4.5 PORTUGAL: NORMAS ANTIABUSO	30

4.6 FRANÇA: REPRESSÃO AO ABUSO DE DIREITO	30
4.7 BRASIL: DIREITO COMPARADO.....	31
5 NORMA ANTIELISIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	33
6 NORMA ANTIELISIVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	37
7 APLICAÇÃO EM CASOS PRÁTICOS - JURISPRUDÊNCIAS	40
8 CONCLUSÃO	45
BIBLIOGRAFIA	47

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a norma antielisiva inserida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104. Segundo alguns estudiosos, referida norma teria como principal objetivo coibir a prática do planejamento tributário – diminuição ou afastamento da incidência da carga tributária-, trazendo a possibilidade de descon sideração por parte do fisco, até mesmo, de atos realizados dentro dos limites legais pelo contribuinte. Em consideração desta problemática, o propósito deste trabalho será o de analisar tal norma. Um dos pontos de partida será a conceituação básica de elementos essenciais no direito tributário, e dos princípios que o regem. Far-se-á também um estudo sobre os meios de planejamento tributário, tanto os lícitos quanto os ilícitos. A norma antielisiva será abordada a partir de conceitos de renomados doutrinadores e far-se-á um breve estudo sobre esta no Direito Comparado. Na possibilidade de aplicação de tal dispositivo encontrar-se-á o cerne deste trabalho: a sua incompatibilidade, *a priori*, com o Princípio da Legalidade, vez que tal norma permitiria a extensão da incidência de normas tributárias, inclusive por utilização de analogia, que já era proibida expressamente no Código Tributário Nacional, antes mesmo, de sua inclusão no artigo 116 do CTN. Após tal análise, verificar-se-á a possibilidade ou não do contribuinte continuar a exercer seu direito ao planejamento tributário. Encerrando-se o trabalho com breves conclusões.

Palavras-chave: Tributação, Elisão Fiscal, Evasão Fiscal, Norma Antielisiva, Planejamento Tributário, Princípio da Legalidade.

1 INTRODUÇÃO

Fato notório no Brasil é o da alta carga tributária.

Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, no ano passado, concluiu que o Brasil é o País com maior carga tributária entre os membros do BRICS, composto por países em desenvolvimento. O Brasil, segundo o estudo, tem quase o dobro da média de carga tributária dos outros países que compõe o grupo¹:

PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA
Brasil	36%
Rússia	23%
China	20%
Índia	13%
África do Sul	18%

Outra informação retirada do estudo é de que: *A carga tributária brasileira em 1986, primeiro ano do governo de José Sarney, era de 22,39% sobre o PIB e deverá fechar o terceiro ano de mandato de Dilma Rousseff com 36,42%².*

Em razão disso, o contribuinte tem tido a necessidade de realizar planejamento tributário, buscando por meios que possam diminuir ou mesmo afastar a incidência de tributos.

Todavia, como não é de interesse do fisco ver sua arrecadação diminuir em decorrência de atos praticados pelos contribuintes que enxergam meios de desviar da incidência tributária, teria sido criada em 2001, por meio da inserção de um parágrafo único no artigo 116, do Código Tributário Nacional, a regra antielisiva.

Tal regra teria como propósito coibir a prática do planejamento tributário, mesmo quando praticado por meios lícitos, visando à maximização da arrecadação tributária.

¹IBPT.<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>. Consultado em 20/02/2014, às 20h.

² Ibd.

Ocorre, porém, que ao contribuinte assiste o direito de realizar atos de planejamento, e ao administrador não ocorre o direito de estender a incidência tributação, sendo que o primeiro é garantido pelo Princípio da Legalidade e o segundo é rechaçado por este mesmo princípio.

Sendo assim, os objetivos deste trabalho serão o de analisar a norma antielisiva sob o prisma do Princípio da Legalidade, ante a evidente possibilidade de choque entre estes institutos, e proceder a uma análise da questão do planejamento tributário diante da tentativa do legislador de afastá-lo.

Importa ressaltar, que o presente trabalho não tem como foco discutir questões conceituais sobre a elisão e evasão fiscal, sobre as quais recaem divergências doutrinárias, nem pretende apresentar modelos de planejamento tributário, sendo a intenção explorar a norma antielisiva sob o prisma do Princípio da Legalidade e do Planejamento Tributário.

2 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

O conceito de tributo está previsto no artigo 3º. do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada³.

Tal conceito, conforme assegurado por doutrinadores como Geraldo Ataliba, exprime a existência de um direito constitucionalmente previsto, que se insere em normas jurídicas de cunho positivista, uma vez que não pode ser interpretado em extrapolação ao que fora previsto em lei.

Em conceito básico define Geraldo Ataliba ser o tributo:

[...] obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)⁴.

O tributo pressupõe a existência de um fato gerador – fato imponible-, previsto em lei - hipótese de incidência tributária -, que quando praticado gera uma obrigação pecuniária a ser repassada ao ente público pelo sujeito passivo.

Esmiuçando-se o conceito legal previsto no citado artigo 3º do Código Tributário Nacional, conceituar-se-á que a prestação pecuniária prevê a obrigatoriedade de repasse em dinheiro, moeda corrente, cheque ou vale postal ou ainda o pagamento nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico (art.

³Brasil. Código Tributário Nacional, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 17/02/2014.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2012. p. 34.

162, I e II, do CTN⁵), de forma a afastar-se a possibilidade de repasse em bens ou em trabalho ou mesmo em prestações de serviço.

A prestação é compulsória, não se tratando de faculdade das partes componentes da relação jurídica, isto porque, conforme nos ensina Eduardo Sabbag: *o Direito Tributário pertence à seara do Direito Público, e a supremacia do interesse público dá guarida à imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado*⁶.

Sendo assim, concretizado o fato previsto na norma jurídica, segundo definição de Paulo de Barros Carvalho⁷, nasce automaticamente e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

O tributo, também, não se constituirá em sanção de ato ilícito, mas na realização de fato previsto em lei, descrito em uma hipótese de incidência, que quando configurada é imponível pelas partes, resultado de seu caráter compulsório.

A previsibilidade em lei decorre do Princípio da Estrita Legalidade, que nos remete ao primado Constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, II, da CF), que fora reforçado pelo inciso I do artigo 150, da Constituição Federal, em seção específica sobre o poder de tributar.

A atividade administrativa plenamente vinculada, prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, se constitui no lançamento, no qual se verificará a ocorrência do fato gerador, matéria tributável, montante devido e o sujeito passivo.

Em resumo, o tributo é *“a expressão consagrada para designar a obrigação ex lege, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado”*⁸.

⁵ Brasil. Código Tributário Nacional, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 17/02/2014.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 377.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012. p. 53.

Ainda referindo-se aos ensinamentos de Geraldo Ataliba:

24.1 O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponible.

24.2 A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso¹¹.

Assim, havendo a subsunção do fato praticado à norma tributária, respeitando-se os seus aspectos: material, pessoal, especial e temporal, configura-se a hipótese de incidência e nasce o tributo, com a conseqüente vinculação da obrigação ao sujeito passivo.

2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS

A Constituição Federal reservou seção específica para proteção dos contribuintes contra abusos do Fisco, estipulando regras básicas proibitivas visando à garantia de direitos individuais e à segurança jurídica (art. 150, CF).

Nas palavras do Ministro Celso de Mello (STF – Pleno – Adin nº 712-2/DF – medida liminar – Rel. Min Celso de Melo, *Diário da Justiça*, Seção I, 19 fev. 1993) citadas por Alexandre de Moraes em sua obra:

“o exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”¹²

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012. p. 69.

¹² MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 873.

Entre os princípios que regem as relações tributárias destacam-se, entre outros, o da Legalidade, o da Anterioridade, o da Irretroatividade Tributária e o da Vedação ao Confisco, aos quais se dará maior destaque devido à relação com o tema ora em discussão.

2.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O Princípio da Legalidade é base do Direito Tributário, servindo-o como meio interpretativo de aplicação e também de proteção dos contribuintes - sujeitos passivos da relação tributária.

O inciso primeiro do artigo 150 da Constituição Federal dispõe sobre a necessidade da existência de uma lei para se exigir um novo tributo, ou dispor sobre ampliação de sua incidência, a exemplo, ou mesmo para aumentá-lo. Tal Princípio visa, inclusive, à proteção dos contribuintes contra a criação de um tributo sem as suas aprovações.

2.3.1.1 LEGALIDADE EM SENTIDO ESTRITO

A legalidade além de exigir autorização legislativa (ordinária ou complementar) para a instituição ou majoração dos tributos, prevê a necessidade de elementos obrigatórios para a sua instituição, elementos estes previstos no artigo 97 do Código Tributário Nacional, quais sejam: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Conforme se notou no art. 97, I ao IV, do CTN, são prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservadas, exclusivamente, à lei estabelecer: instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidades; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato geradora da obrigação principal e de sujeito passivo.¹³

¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 66.

Conforme exposto por José Eduardo Soares de Melo¹⁴:

Assim, as autoridades administrativas não podem instituir ou exigir tributos movidos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhe parecer mais conveniente e oportuno, nem sequer apoiar-se exclusivamente no CTN (e leis complementares), uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados constitucionais.

Vê-se assim, que há a necessidade de previsão legal para consumarem-se fatos geradores, a partir de uma hipótese de incidência já previamente estipulada, sem a qual fica o fisco impedido de gerar uma obrigação ao contribuinte, de igual forma, impedido de majorá-la. Sem previsão legal, não há configuração de fato gerador.

Ora vejam, toda conduta da Administração Tributária e os critérios objetivos na identificação do sujeito passivo, o valor do montante apurado e as penalidades cabíveis devem ser tipificados de forma fechada na lei. É ela que deverá descrever as hipóteses de incidência. Não deixa brechas ao aplicador da lei, especialmente a Administração Pública, para uma interpretação extensiva, e mais, para o uso da analogia. Essa tipicidade é endereçada ao legislador e ao aplicador da lei, devendo o parlamentar, ao formular a lei, definir de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação do tributo¹⁵.

O Princípio da Legalidade Estrita também tem como objetivo evitar interpretações, extrapolações ou integrações ao texto da Lei sem previsão taxativa.

2.3.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Segundo tal princípio, cuja previsão legal encontra-se nas alíneas “b” e “c” do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou majorado, e/ou mesmo antes de decorridos noventa (90) dias da lei que o institui ou o criou, isto, com o objetivo de

¹⁴ **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. Vários autores, coordenador Valdir de Oliveria Rocha, São Paulo: Dialética, 2001. p. 164.

¹⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seu efeitos – Artigo 116 , parágrafo único, do CTN**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm. Acesso em: 18/03/2014.

preservar a segurança jurídica dos cidadãos, para que não sejam surpreendidos com uma cobrança repentina por parte do fisco.

Tal dispositivo, porém, prevê em seu parágrafo 1º, lista de impostos que não se sujeitam à anterioridade tributária, por disposição exclusiva do legislador.

2.3.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal prevê, de maneira acertada, o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”), que dispõe sobre o impedimento de que fatos passados possam servir de justificativa para a incidência de tributos criados posteriormente a seus acontecimentos.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *Vigência e aplicação das leis tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 104), citado por Eduardo Sabbag:

“Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria”¹⁶.

O Princípio da Irretroatividade Tributária, assim como o da Anterioridade Tributária, protege os contribuintes de ações arbitrárias do fisco de forma a garantir a segurança jurídica, direito fundamental assegurado na Carta Magna.

2.3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Também previsto no artigo 150 da Constituição Federal, especificamente em seu inciso IV, o Princípio da Vedação ao Confisco não dispõe de um conceito concreto, apresentando ampla possibilidade de interpretação, sendo, contudo autoaplicável.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 189.

Alguns doutrinadores entendem que o confisco ocorre quando se retira do particular parte significativa de seu patrimônio sem assegurar-lhe qualquer tipo de indenização, de forma que o confisco tributário se caracterizaria com o confisco a partir da cobrança de um tributo. Conforme explicação retirada de um Manual de Direito Tributário:

De modo geral, o conceito de *confisco* tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o **confisco em matéria tributária**, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional¹⁷.

Evidencia-se que o efeito confiscatório é inconstitucional, devendo ser rechaçado das práticas tributárias. Jorge Oliveira Vargas entende que “*qualquer tributo ou carga tributária que exceder aquilo que estiver autorizado constitucionalmente terá efeito de confisco*”¹⁸, não podendo o fisco utilizar-lhes para fins de enriquecimento.

Vargas conclui, ainda, que:

[...] 4) A vedação ao efeito confiscatório da tributação é uma garantia fundamental, e por assim ser, a ela deve se dar a maior eficácia possível, por isso os efeitos confiscatórios podem estar presentes em qualquer situação, havendo um limite tanto ao tributo isolado, quanto à carga tributária municipal, estadual ou federal, e ainda à carga tributária em sua totalidade.

5) Esta garantia deve ser vista como instrumento de proteção do direito de propriedade em sentido amplo, ou seja, protege tanto a renda como o patrimônio e também a livre iniciativa.¹⁹

A tributação, em respeito a este Princípio, deve ser razoável e proporcional ao seu fato gerador, de forma a se evitar abuso e excessos por parte da Administração Pública.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 233.

¹⁸ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 23.

¹⁹ *Ibid.* p. 177.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é meio pelo qual pessoas físicas e jurídicas visam à diminuição da incidência tributária, de forma a maximizar seus lucros ou receitas líquidas.

O planejamento tributário teria se tornado, devida a grande carga tributária que interfere diretamente nas finanças tanto das empresas, quanto das pessoas físicas, essencial. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Economizar impostos é, sempre, melhorar a competitividade da empresa. A igualdade está na lei, não no mundo dos negócios, regido pela concorrência (maximizar ganhos, minimizar custos). O objetivo de economizar impostos é, em si, um objetivo empresarial, desde que não haja ferimento à lei.²⁰

Planejar o controle tributário de uma empresa implicaria, via de regra, em redução, por muitas vezes significativa, da obrigação pecuniária devida. Já que o planejamento decorre de um estudo pormenorizado, por meio do qual se vislumbram possibilidades de redução da incidência tributária, de maneira lícita - conhecida como elisão fiscal -, a partir do modo ou mesmo tempo em que as relações jurídicas se estabelecem.

Ainda, como nos ensina Kiyoshi Harada e Leonardo Musumeci Filho:

Por meio do chamado *planejamento tributário*, pode o contribuinte escolher a via que o livre do encargo tributário para a prática de suas atividades, sem que incorra em nenhuma infração fiscal. Atualmente, em virtude da multiplicidade de tributos incidentes sobre as atividades empresariais, bem como a sua excessiva carga tributária que as vem sufocando, o *planejamento tributário* vem sendo utilizado em larga escala, envolvendo a atuação conjunta de administradores, contabilistas e tributaristas.²¹

²⁰ **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104.** Vários autores, coordenador Valdir de Oliveria Rocha, São Paulo: Dialética, 2001. p. 303.

²¹ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Atlas, 2012. p. 65.

Ocorre, porém, que mesmo a elisão fiscal, para qual se dedica o item subsequente, entendida como meio de planejamento tributário lícito, sofre restrições em sua aplicabilidade em decorrência da criação de norma “antielisiva”, que teria como propósito estender o alcance da tributação aos planejamentos tributários, tanto aos realizados dentro da legalidade, quanto aos que são realizados com abuso de direito, e acabam por transcender à linha tênue existente entre a elisão fiscal eficaz e a elisão fiscal ineficaz, fraudulenta.

3.1 ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal, segundo proposto por Marco Aurélio Greco, é uma conduta lícita, pela qual o contribuinte *“em vez de realizar um determinado negócio jurídico “típico”, passa a realizar um negócio jurídico com uma formatação um pouco diferente, por intermédio da qual pretende obter menor carga tributária”*²².

Reforça-se o conceito com o ensinamento de Kiyoshi Harada e Leonardo Musumeci Filho:

Nessa modalidade lícita de economia do tributo, o contribuinte planeja a sua atividade exercendo-a sempre antes de ocorrer o fato gerador. Não cabe falar em economia de imposto depois que o fato gerador já ocorreu, quando então a obrigação tributária já surgiu faltando apenas a formalização do crédito tributário pelo lançamento. Mas é possível ao contribuinte valer-se da lacuna da lei e pautar a sua conduta de sorte a economizar imposto, quando ainda inexistente o direito concreto do fisco que se encontra no plano abstrato²³.

Acrescenta-se ainda, que a elisão pode ocorrer, predominantemente, de duas maneiras: uma delas seria por meio de lacunas deixadas pelo legislador, descrita na citação acima; a segunda ocorreria em decorrência do direito individual de escolha, liberdade do contribuinte que o permitiria agir de qualquer forma, e não realizar o fato gerador, desde que lícitamente.

²² **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. p. 19.

²³ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 65.

É importante frisar a necessidade de que a elisão fiscal venha a ser praticada de forma lícita, dentro de suas limitações, longe de qualquer tipo de abuso de direito, para que não se torne ineficaz. José Eduardo Soares de Melo ensina que:

A licitude do comportamento significa que, aplicando-se o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, com embasamento constitucional, a efetivação de negócio com menor ônus tributário não deve sofrer nenhuma objeção. Esta situação (elisão fiscal) tipifica negócio indireto, verificável em situações de exclusão (operações de não-incidência), redução ou retardamento de carga tributária.²⁴

O autor ainda complementa, que diferentemente do que ocorre com a administração pública, o contribuinte só tem como limitações as normas proibitivas, podendo agir dentro de seus direitos e garantias individuais, visando aos seus objetivos particulares, inclusive o de obter menor incidência tributária em seus negócios.

3.2 EVASÃO FISCAL

Ao passo que a Elisão Fiscal seria a modalidade lícita de economia de tributos, tratando-se de direito subjetivo do contribuinte, que tem liberdade para dispor sobre seu direito à propriedade e por que não sobre a economicidade de tributos a pagar, a Evasão Fiscal é modalidade ilícita.

Na evasão fiscal o contribuinte entra na relação jurídica, ou seja, já existe a relação tributária, e dela tenta sair utilizando-se de meios ardilosos, ilícitos. Ocorrido o fato gerador, previsto na hipótese de incidência tributária, o contribuinte tenta evadir-se da obrigação pecuniária compulsória, decorrente de seu ato.

3.3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL - DIFERENÇAS

²⁴ **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104.** Vários autores, coordenador Valdir de Oliveria Rocha, São Paulo: Dialética, 2001. p. 167.

Feitas algumas considerações sobre a elisão e a evasão fiscal, necessário se torna estabelecer algumas diferenças entre estes institutos do Direito Tributário Nacional.

Todavia, primeiramente, impende reconhecer que a similitude existente entre eles é diminuta, não sendo incomum confundi-los ou mesmo trocar os significados, mesmo porque ambas apresentam um objetivo comum, evitar-se a incidência de carga tributária.

Mas duas diferenças que se evidenciam no estudo e que já foram citadas seriam as de que: na Elisão, a diminuição ou afastamento da incidência tributária ocorrem de forma lícita e antes de ocorrido o fato gerador; na evasão, por sua vez, a pretensão do afastamento da incidência tributária ocorre por meios ilícitos e após a ocorrência do fato gerador.

Segundo Luciano Alaor Bogo²⁵, a evolução da doutrina nacional levou à seguinte distinção:

- a) a evasão tributária, representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários.
- b) a elisão tributária, por outro lado, considerada como a conduta lícita, praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária.

Para Hermes Marcelo Huck:

Na evasão ilícita, o agente vale-se de artifício doloso, pratica seus atos com malícia para fugir ao imposto devido, enquanto na evasão lícita, conhecida também como elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, ou mesmo para eliminá-lo, procura por instrumentos de aparência legal, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levam àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas de forma que a lei civil lhe oferece. O resultado final dessa operação alcançará

²⁵ BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 190.

fenômenos econômicos substancialmente análogos aos princípios pretendidos, com regimes tributários diversos, entretanto, em decorrência distintas formas com que se possam legalmente revestir.²⁶

Além da necessidade de se estabelecer diferenças entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, maneiras, respectivamente, lícita e ilícita de economia tributária, há a necessidade de se estabelecer as diferenças e limites entre a elisão fiscal eficaz, que ocorre dentro da legalidade, sendo direito subjetivo do contribuinte, e a elisão fiscal que ocorre por meio de fraude ou abuso de direito, confundindo-se com a evasão fiscal que é repudiada pelo fisco e implica em pagamento do tributo de forma compulsória.

3.4 LIMITES À ELISÃO FISCAL

Ainda no tópico destinado a Elisão Fiscal (3.1), frisou-se pela necessidade desta ser praticada dentro de seus limites, não concorrendo para a prática de manobras ilícitas, que caracterizassem o abuso de direito.

Transcreve-se, porque oportuna, parte da decisão proferida pela Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria, na Apelação Cível nº 2004.04.01.050264-0/PR, publicada no DJU em 09/05/2005:

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.

Ensina Hermes Marcelo Huck (**Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**; São Paulo: Ed. Saraiva, 1997, p. 328/329) que:

"a elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito".

[...]

Neste caso, portanto, supõe planejamento tributário, de forma a procurar um modo menos oneroso relativamente à tributação. Diversa, contudo, a hipótese em que, já ocorrido fato gerador, busca-se uma solução para o não-pagamento

²⁶ HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 19.

do tributo devido: neste caso, ocorrido o fato gerador, a situação, irreversível, somente pode ser enquadrada como evasão fiscal.²⁷

Vê-se assim, que diante de um abuso do contribuinte que pretende driblar os dispositivos de tributação com respaldo em elisão fiscal, que no caso seria ineficaz, as autoridades estariam autorizadas a desconsiderar seus atos de maneira a permitir de ofício a incidência da norma tributária, visando à eficiência das bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Hermes Marcelo Huck, citando Hector B. Villegas, explica que:

Villegas admite que a obtenção de vantagens pela adoção de certas formas jurídicas alternativas é possível e lícita, sempre que fique configurada a economia de opção ou evasão legal. É o caso, exemplifica, de um grupo de pessoas que se reúne sob a forma de uma sociedade por ações, em vez de qualquer outra forma societária, porque aquela lhes é tributariamente favorável. Porém, se há o recurso à forma manifestamente inadequada ou anormal em relação ao ato ou negócio jurídico que se pretenda concluir, e esse recurso obedece ao propósito deliberado de não pagar o imposto que gravaria o ato ou negócio jurídico efetivamente desejado, e se essa “roupagem jurídica” não apresenta outra explicação racional e negocial que não o objetivo de evadir-se do legítimo tributo, é admissível que exista uma conduta ilícita, ainda que a forma jurídica em si mesma não seja proibida pelo direito privado.²⁸

O Autor citado por Huck, utiliza em seus ensinamentos as nomenclaturas de evasão legal e ilegal, ao invés da terminologia de elisão fiscal e evasão fiscal. De qualquer forma o que importa é o entendimento de que a elisão não pode revestir-se em atos ilegais.

O abuso de forma e o abuso de direito não podem ser utilizados como meio de afastamento de incidência tributária, por evidente afronta ao sistema normativo nacional.

Por se relacionarem diretamente com as limitações da elisão fiscal, fazem-se pequenos apontamentos sobre tais atos:

²⁷ http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=411810&hash=5c613185dd80f62af10dd16b99ebd6a7. Acesso em: 18/02/2014.

²⁸ HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 68 e 69.

- **ABUSO DE DIREITO:** a equiparação da elisão ao abuso de direito entende que este ocorre em sua forma pura quando o contribuinte, ainda que agindo dentro das linhas demarcatórias fixadas pelo direito positivo, exerce seu direito contra a finalidade social do mesmo. Ex.: a elisão praticada sem qualquer finalidade negocial senão a da economia fiscal, pode, segundo alguns doutrinadores, vir a ser considerada abusiva.
- **ABUSO DE FORMA:** estruturas elisivas, nas quais o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas.²⁹

Além de tais abusos é inadmissível a prática de simulação e de fraude à lei no planejamento tributário.

Recaindo o ato praticado pelo contribuinte em qualquer dos casos citados, há a possibilidade de configuração da elisão ineficaz, que pode vir a ser confundida com a própria evasão fiscal, e que será desconsiderada por estar eivada em ilegalidades.

3.5 REGRA “ANTIELISIVA” – PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A elisão fiscal, conforme exposto no tópico anterior, seria medida de planejamento tributário, que visa à diminuição da carga de tributos por meios lícitos.

Ocorre, porém, que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104 de 2001, seria uma norma “antielisiva”:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do

²⁹ HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 138 a 149.

fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³⁰

Segundo autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, nesse dispositivo estaria consubstanciada a *norma geral antielisão*, instrumento de que necessita o fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação.³¹

Para Marco Aurélio Greco, referida alteração:

[...] refere-se a operações, atos ou negócios lícitos, válidos juridicamente, mas que serão ineficazes perante o fisco, ou seja, o efeito daqueles negócios perante as partes serão aqueles que foram pactuados, mas os efeitos tributários visados pelas partes não serão aqueles que elas pretendiam, porque implicam o contorno de uma norma tributária imperativa³².

O objetivo em suma, seria o de impedir o abuso de formas jurídicas de diminuição de incidência tributária, seria o de fazer prevalecer a norma jurídica em detrimento das interpretações possíveis. Segundo o Mestre em Direito Econômico Johnson Barbosa:

[...] a ideia de que a interpretação no Direito Tributário deve buscar o substrato econômico do fato, o comportamento dos indivíduos e, quando esse comportamento é abusivo em relação ao resultado econômico pretendido, com o fito de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma, esse esquema abusivo e tributar o que está por trás dessa manipulação do fato gerador³³.

Para Ricardo Lobo Torres, a norma antielisiva equilibra a legalidade com a capacidade contributiva, e teria no direito comparado o seu 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.), não havendo motivo para que tais fundamentos não pudessem ser invocados no Brasil³⁴.

³⁰ Código Tributário Nacional. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 19/02/2104.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 288.

³² **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. p. 27.

³³ *Ibid.* p. 395.

³⁴ *Ibid.* p. 395.

Ocorre, no entanto, que surgiriam problemas quanto à aplicabilidade de tal dispositivo, no que se refere à identificação de abuso de direito ou não, em sentido geral, e mesmo quanto à sua legalidade.

Para João Dácio Rolim³⁵, o cerne da questão, para identificar o abuso ou não do contribuinte, residiria em questioná-lo, não sobre o porquê da eleição de determinadas formas para a prática de negócios jurídicos, mas sim os motivos que o levaram àquela escolha. De forma que o abuso se demonstraria quando o motivo recaísse exclusivamente na intenção elisiva.

Para autores como José Eduardo Soares de Melo³⁶, por sua vez, a LC nº 104 traria norma que só seria aplicável aos casos de evasão fiscal quando constatados vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados, sem aplicação prática aos casos de planejamento tributário realizado dentro dos limites legais, independentemente de seus motivos.

Dentre tais posicionamentos, impende reconhecer que o primeiro seria dotado de extrema subjetividade, o que levaria a abusos por parte do fisco e implicaria em grande insegurança jurídica.

O segundo, apenas reforça a ideia de liberdade do contribuinte de planejar suas finanças como bem lhe aprouver, dentro dos limites legais, mesmo porque lhe assiste o Princípio da Legalidade.

A outra problemática apontada seria quanto à legalidade do referido parágrafo, quanto à sua recepção pelo ordenamento jurídico nacional, já que para alguns autores como Ives Gandra da Silva Martins, este afrontaria diretamente ao Princípio da Legalidade, pois estenderia ao fiscal a possibilidade de desconsiderar os permissivos legais utilizados pelo contribuinte, a fim de fazer incidir norma tributária mais onerosa:

Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada a hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura

³⁵ **O planejamento tributário e a lei complementar 104. Vários autores** – coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001. p 139 e 140.

³⁶ *Ibd*, p. 172 a 175.

da “elisão fiscal”, diversa da “evasão” – aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal – deixa de existir no direito brasileiro.³⁷

O citado autor ainda acrescenta, que a aplicação do parágrafo incluso pela LC nº 104 implica em violação ao parágrafo 1º do artigo 108, que veda a analogia como fundamento para a exigência de tributos, de forma a não ser permitir o alargamento da incidência das normas tributárias, o que igualmente é vedado pelo Princípio da Estrita Legalidade.

De uma forma geral, a norma antileisiva, trazida com a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN, teria como objetivo afastar abusos cometidos pelos contribuintes em seus planejamentos tributários, por meio da elisão fiscal, apresentando, no entanto, a dificuldade de sua aplicação ante a sua interpretação e os limites impostos às autoridades em decorrência do Princípio da legalidade.

³⁷ **O planejamento tributário e a lei complementar 104.** Vários autores – coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001. p. 125.

4 NORMA ANTIELISIVA – DIREITO COMPARADO

Para Ricardo Lobo Torres, a norma antielisiva teria surgido no contexto da globalização e refletiria o Princípio da Transparência Fiscal. Tal princípio objetivaria afastar os riscos das finanças públicas, de forma a se evitar: *a elisão fiscal abusiva; o sigilo bancário, cuja proteção poderia ser relativizada nos casos de suspeita de sonegação; e a corrupção ativa do contribuinte, que ocorre, principalmente, por meio de suborno e propinas*³⁸.

Sendo a elisão fiscal o enfoque deste trabalho, torna-se necessário observar as experiências de outros países, em referência a tal norma, posteriormente, comparando com o Brasil. Ressalte-se que para este desenvolvimento foi utilizado o trabalho exposto por Ricardo Lobo Torres, no Anais do Seminário Internacional Sobre Elisão Fiscal.

4.1 ALEMANHA: Proibição de Abuso de Forma Jurídica

O Código Tributário Alemão, em seu artigo 42, expressa que:

Art. 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.³⁹

Para o Direito Alemão, embora exista o direito privado, que permitiria o planejamento fiscal, este estaria em pé de igualdade com o direito tributário, e não prevaleceria sobre este, principalmente, em casos de abuso de formas. Em suma, o

³⁸ Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. p. 382 a 385.

³⁹ . Ibd. p 386.

abuso de formas jurídicas autorizaria o fisco a desconsiderar as manobras feitas pelo contribuinte.

4.2 ARGENTINA: Desconsideração da Personalidade Jurídica

Na Argentina, existem “*normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas*”⁴⁰. Segue-se o propósito de que a forma não deve prevalecer à realidade.

James MARINS assevera que “*o sistema tributário argentino também adota um regime geral antielisivo que – a nosso juízo – associa diretamente a via de interpretação econômica com a teoria do abuso de forma*”⁴¹

Sempre que o contribuinte utilizar-se de meios ardiloso para desviar-se da incidência de tributo, permite-se que a realidade prevaleça à forma e seja aplicada a norma antielisiva.

4.3 EUA, CANADÁ, INGLATERRA, AUSTRÁLIA e SUÉCIA: Propósito Mercantil

Ricardo Torres nos ensina que:

Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do “propósito mercantil” (business purpose), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (abusive tax avoidance) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil

⁴⁰ **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002., p. 388.**

⁴¹ BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes. **Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa.** p. 37. *Apud* MARINS, James. **Elisão Fiscal e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002, p. 42. Disponível em: http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=413. Acesso em: 18/03/2014.

de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal.⁴²

Nos referenciados países, procura-se pelo real propósito do contribuinte, se este decorre de mero ato, consubstanciado na boa-fé, ou, se foi realizado para escapar da incidência fiscal, para privilegiar o contribuinte. Neste último caso incidiria as normas legais antielisivas.

4.4 ITÁLIA: Disposição Antielusiva

No Direito Italiano também houve a preocupação em dispor sobre as normas antielisivas:

O art. 10 da Lei nº 408, de 1990, modificada pela Lei nº 724, de 1994, estabeleceu que a administração financeira pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários “obtida sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto.

O art. 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997 inseriu no DPR nº 600, de 1973, um art. 37-bis, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios, destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento tributário e obter redução de imposto ou restituição de indébito⁴³.

André Luiz Carvalho⁴⁴, explica que na Itália há um elenco de negócios imponíveis ao fisco. Vê-se assim, que há na Itália a previsão de determinadas operações sobre as quais recairá a norma antielisiva, quando o único objetivo for a economia de impostos. A norma incide quando há desvio da conduta para eximir-se do pagamento de tributos por meio de fraudes.

⁴² **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. p 389.

⁴³ *Ibid.* p 391.

⁴⁴ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seu efeitos – Artigo 116**, parágrafo único, do CTN. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm. Acesso em: 18/03/2014.

4.5 PORTUGAL: Normas Antiabuso

Para o direito Português, são ineficazes os atos praticados pelo contribuinte que possuam como único objetivo a redução, ou, não incidência tributária.

O art. 38 da Lei Portuguesa dispõem que:

São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim econômico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua essência e não produzindo as vantagens fiscais referidas.⁴⁵

Neste País são consideradas normas antiabuso:

[...] quaisquer normas legais que conseguem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.⁴⁶

Neste sistema, o propósito seria o de coibir os meios fraudulentos ou artificiosos praticados pelo contribuinte, o que não recairia, em tese, na norma antielisiva, mas na própria evasão fiscal.

4.6 FRANÇA: Repressão ao Abuso de Direito

⁴⁵ BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes. **Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa.** p. 34 e 35. Disponível em: http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=413 Acesso em 18/03/2014.

⁴⁶ **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. p. 391 e 392.

No modelo Francês, há repressão ao abuso de direito, é previsto que “*não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção*”⁴⁷.

Nestes casos de dissimulação, estaria a administração pública autorizada a proceder com a verificação da realidade dos fatos, para fazer incidir a tributação.

4.7 BRASIL: Direito Comparado

Pelo exposto neste capítulo, pode se observar que: na Alemanha há repressão ao abuso de forma; na Argentina prevalece à realidade sobre a forma; no EUA, Canadá, incide a norma antielisiva, quando o único objetivo do contribuinte for o de afastar a incidência tributária; na Itália incidem tributos quando se pratica ato tentando evita-los; em Portugal, não pode ocorrer abuso de forma para redução ou não incidência de tributos; e, na França, havendo dissimulação da verdade, o fisco pode requalificar os atos praticados pelo contribuinte.

Cada País adota seu critério para a incidência tributária, contudo é possível verificar que em todos, de uma maneira geral, terá de ser observada a realidade, que permitirá verificar se houve ou não abuso por parte do contribuinte, caracterizado quando há distorção da realidade dos fatos.

Para Ricardo Lobo, o Brasil teria recepcionado o modelo Francês, segundo o qual seria permitido ao fisco requalificar os atos e negócios praticados pelo contribuinte quando houvesse prova de abuso.

O autor prossegue explicando que na elisão há distorção do fato gerador, enquanto na simulação haveria distorção da realidade, e nesta sutil diferença estaria justificada a existência da norma antielisiva, vez que não se confundiria com a evasão fiscal, simulação ou fraude.

⁴⁷ | **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002, p. 392.

Em outros termos, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional estaria:

[...] se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador em concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão.⁴⁸

Apenas a título conclusivo, transcreve a parte final do Anexo – Normas Gerais Antielisivas, parte integrante do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, mas ressalta-se que não expressa opinião e posicionamento de todos os doutrinadores sobre o tema:

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 101/01, é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é características da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e a não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária. A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é auto-executável⁴⁹.

Mesmo com tais considerações e diferenciações não há como afastar a subjetividade da análise entre o que foi realmente realizado (ex.: fraude) e o que foi escolhido pelo contribuinte, por inexistência de vedação legal expressa (ex.: elisão), mostrando-se novamente a necessidade de sua análise sob o prisma da legalidade.

⁴⁸ **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. P 401.

⁴⁹ *Ibid.* p. 405.

5 NORMA ANTIELISIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Uma das problemáticas levantadas no tópico anterior, sobre a norma antielisiva, seria a dificuldade de sua aplicação ante o Princípio da Legalidade, uma vez que ao se extrapolar o disposto em lei, para abranger situações jurídicas não previstas em hipóteses de incidência tributária, com o argumento de abusividade por parte do contribuinte, estar-se-ia diante de evidente afronta a legalidade estrita.

Neste tópico, convém lembrar que o contribuinte tem o direito de realizar um planejamento tributário visando à diminuição da incidência de carga de tributos sobre suas atividades, seja por meio de lacunas existentes na lei, seja por meio de formas diversas, ou mesmo por não praticar fato gerador.

Esta faculdade do contribuinte é inerente ao seu direito de liberdade. Liberdade esta, que o autoriza a dispor de seu patrimônio como bem lhe aprouver. O contribuinte tem direitos e garantias fundamentais assegurados constitucionalmente, sendo que sua limitação somente decorrerá de lei.

A preocupação Constitucional com os limites de tributação foi tamanha, que só se previu a criação e majoração de tributos mediante Lei, ficando vedado no Código Tributário Nacional o uso de analogia. Tudo para se evitar abusos por parte do fisco e geração de insegurança jurídica nos contribuintes. Conforme nos ensina Hugo de Brito Machado:

Por tais razões o princípio da legalidade tem sido concebido pela doutrina como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária, tendo essa concepção doutrinária sido incorporada pelo Código Tributário Nacional, que o explicitou em seu art. 97, estabelecendo que somente lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo.⁵⁰

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 289

Alguns doutrinadores a exemplo de Hugo de Brito Machado⁵¹ alegam que a norma antielisão, que amplia a competência tributária, poderia ser contestada, inclusive, em face do inciso IV, § 4º do artigo 60 da CF, que prevê como cláusula pétrea os direitos e garantias fundamentais, os quais não podem ser abolidos ou mesmo relativizados.

O autor ainda acrescenta que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não podem ser utilizados de forma a sobrepor-se ao princípio da legalidade.

Não havendo norma que preveja fato realizado pelo contribuinte como gerador de incidência de tributo, deve-se socorrer-se do poder Legislativo para que elabore pretendida previsão, sendo, demasiadamente, perigoso, e inseguro que a Administração imponha novas regras não normatizadas.

Humberto Ávila, explica que:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a legalidade qualifica-se preponderante do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação, na medida em que exige uma atuação legislativa e procedimental do Poder Público para a instituição e aumento de qualquer tributo; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º, II e art. 150, I), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público.⁵²

Hugo de Brito Machado assevera que:

Seja como for, tem-se de admitir que uma norma antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Tributária. Se colocada em texto de lei complementar, pode ter sua constitucionalidade contestada pois colide com o princípio da legalidade, que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição em lei da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo.⁵³

⁵¹ **O planejamento tributário e a lei complementar 104.** Vários autores – coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001.

⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012. p. 178.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** São Paulo: Atlas, 2011. p. 289

Só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito (...).⁵⁴

Por fim, Hermes Marcelo Huck, alega que:

O princípio da estrita legalidade do tributo segue sendo protegido constitucionalmente, pois trata-se de fator indispensável à segurança individual contra possíveis arbitrariedades do Estado⁵⁵.

Outro fator diretamente ligado ao Princípio da Legalidade, para o qual se dedicará apenas algumas considerações, é o da segurança jurídica. O doutrinador, Humberto Ávila, devida importância deste último princípio, transcreve além do seu entendimento o expressado por Ota Weinberger:

Nesse sentido, é preciso atentar para o que WEINBERGER afirma a respeito do conteúdo de segurança jurídica:

“O ordenamento jurídico deve providenciar a segurança jurídica, que consiste em que a) sejam determináveis os deveres e os direitos que temos, b) cada qual possa contar com uma proteção eficaz dos seus direitos pelo ordenamento jurídico, e c) o teor das decisões jurídicas seja previsível em elevado grau⁵⁶.”

Para o citado autor a *“aplicação das normas pressupõe possibilidades fáticas sem as quais as normas terão significado apenas sintático, mas sem nenhum sentido semântico (relação com coisas possíveis)”*⁵⁷. Inexistindo lei aplicável ao caso, não há meios para a incidência de tributos.

Para Edvaldo Brito:

A segurança jurídica consiste na existência de um sistema de princípios jurídicos destinados à proteção dos direitos e liberdades, conforme valores sociais condicionantes das funções estatais. É o maior de todos os sistemas jurídicos dos Estados Democráticos de Direito. Não está escrito em lugar

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. p.274.

⁵⁵ HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 135.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 374.

⁵⁷ *Ibid.* p.135.

nenhum de nenhuma Constituição do mundo, mas, existe na consciência jurídica do mundo democrático.⁵⁸

Ante a existência do Princípio da Legalidade, que é base do ordenamento jurídico, não há como aplicar regras antielisivas sem se atentar aos limites legais impostos tanto pela própria Constituição, quanto pelo Código Tributário Nacional.

Sem previsão para a incidência e a cobrança de tributos, não há possibilidade de se estender hipóteses de aplicação de normas tributárias. Ou o contribuinte pratica o fato gerador conforme previsto expressamente em lei, ou não estará sujeito à obrigação tributária.

A administração não pode, só com fundamento no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, exigir do contribuinte que pratica licitamente o seu planejamento tributário, o pagamento de tributos que não foram alcançados por seus atos, ou tiveram seus montantes diminuídos.

A relativização da estrita legalidade causaria situação de insegurança jurídica autorizando a prática de abusos por parte da Administração Pública.

Sendo assim, o convívio da norma antielisiva com o Princípio da Legalidade só é possível com a prevalência deste último, de forma que elisão, prática lícita, só deverá ser coibida ante a constatação efetiva de abusos, o que de certa forma remete à prática da evasão fiscal, o que já consistia em prática ilícita e já era proibida pela legislação vigente.

⁵⁸ **Grande questões atuais do direito tributário.** Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética 2008. p.105.

6 NORMA ANTIELISIVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário consiste em atos dos contribuintes que visam a eliminar, afastar ou mesmo diferir a obrigação tributária. O contribuinte, desta maneira, tem amparo legal para planejar suas finanças dentro dos limites autorizativos ou não proibitivos da lei.

De forma que, embora exista o direito ao planejamento tributário, este não é absoluto, estando limitado a prática de atos lícitos. Como ensina Hermes Marcelo Huck:

Trata-se de inadmissão de atos privados quando conduzam ao deslocamento do foco visado pela lei ao qualificar a capacidade contributiva, mediante abuso do direito de formas jurídicas. Repita-se, e mais uma vez, que o indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento ou ao incremento de sua eficiência. Sempre que for assim, estará sendo utilizado o direito dentro de sua finalidade, sem abuso, e não haverá que se falar em desconsideração do negócio ou ato para efeitos fiscais.

Entretanto, os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo.⁵⁹

Para Edvaldo Brito, a norma tributária, assim como qualquer outra norma jurídica, é dotada de estrutura lógica binária:

Com efeito, a norma jurídica tem a forma de duas hipóteses *alternativas*: uma é do relato da conduta humana em interferência intersubjetiva prevista pelo legislador para ser observado pelo sujeito (endonorma); a outra é a descrição da sanção para ser aplicada à infidelidade ao relato (perinorma)⁶⁰.

⁵⁹ HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 153.

⁶⁰ **Grande questões atuais do direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética 2008, p.97.

Diz-se isto porque o planejamento tributário legítimo estaria caracterizado enquanto não houvesse transgressão à endonorma, na qual estaria inscrito o fato gerador.

O planejamento tributário encontra fundamento também e um dos corolários do princípio da legalidade o da tipicidade, isto porque, segundo os ensinamentos de Edvaldo Brito, “*é de gizar-se a característica do tipo tributário, como tipo cerrado, semelhante ao tipo criminal, especialmente em face de não admitir a analogia como meio de exigência de tributo não previsto em “facti species” descrita em norma legal*”.⁶¹

Assim, para que haja a incidência tributária é necessário que se caracterizem todos os aspectos constitutivos da hipótese de incidência (temporal, espacial, pessoal e material), devidamente previstos em lei, caso contrário há a possibilidade de prática da elisão fiscal:

O legítimo direito de resistir ao pagamento do tributo tem o auxílio da *pragmática da comunicação normativa*, como método de interpretação da norma que descreve a hipótese do fato gerador da obrigação. É o *método lógico-linguístico* de estudo das normas jurídicas, dada a sua utilidade na busca de uma interpretação sempre precisa dessas normas que, sendo elas um discurso, têm a natureza de um *objeto cultural*, tomando na classificação de Hursserl sobre os objetos do conhecimento.⁶²

Não caracterizado o fato gerador o contribuinte pode deleitar-se nas inúmeras possibilidades de planejamento tributário.

Quanto à aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que viria a inviabilizar o planejamento tributário, coibindo a prática da elisão fiscal, entende-se que este não será aplicável ao contribuinte que agir fora das incidências de fato gerador, e dentro dos limites da legalidade, sem extrapolações ilícitas:

Dissimular, como é sabido, consiste em encobrirem-se as próprias intenções, disfarçando-as ou ocultando-as. Por isso, se tudo está fora do catálogo legal criado pela hipótese do fato gerador delimitando o campo da tributação, nada

⁶¹ **Grande questões atuais do direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética 200. p.100.

⁶² *Ibd*, p.101.

há que se exija do contribuinte, a título de tributo, porque ele agiu fora desta campo, às claras; apenas, fez opções de conduta não proibidas.⁶³

Embora tenha sido o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, batizado como uma norma antielisiva, há de se reconhecer sua ineficácia perante as elisões fiscais praticadas dentro dos limites legais.

A possibilidade de planejamento tributário ainda ocorre, por ser direito do contribuinte, e convive com o referido parágrafo por força do Princípio da Legalidade, amplamente explorado no tópico anterior.

Nada há que obste o direito daquele que age dentro dos limites e de acordo com a legalidade.

⁶³ **Grande questões atuais do direito tributário.** Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética 2008. p. 108.

7 APLICAÇÃO EM CASOS PRÁTICOS - JURISPRUDÊNCIAS

Com intuito de enriquecer este trabalho monográfico, traz-se, devida a importância, parte de decisões proferidas por Juízes Federais do Tribunal Regional da 4ª Região, em uma delas à desconsideração da elisão fiscal pela prática de fraude e na outra, o magistrado reconhece de imediato o abuso de direito, devida a omissão de valores visando a não incidência de tributos:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO. DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESVINCULAÇÃO DOS EMPREGADOS DE FATO. NÃO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária. Os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio). 2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes. 3. O que interessa analisar, no caso dos autos, não é propriamente a existência de grupo econômico de fato, admitida pela parte autora, mas a forma como a empresa autora participava nas atividades das empresas contratadas para prestar serviços, todas optantes do SIMPLES. 4. A organização sob a forma de grupo econômico não implica, necessariamente, evasão fiscal, mas não elimina a necessidade de que cada empresa possua

estrutura autônoma, tanto formal quanto material, ou seja, realmente exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora. Se essa situação não estiver caracterizada, não existe verdadeira empresa, mas uma filial, uma extensão da empresa controladora. 5. A fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes do SIMPLES, pertencentes ao grupo econômico liderado pela autora e prestadoras de serviços relacionados, quase em sua totalidade, com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários da autora. 6. Entre os fatos apurados por força da ação fiscal, cabe destacar:[...] 8. A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na fraude, a característica substancial é a infração a norma jurídica por meios indiretos, ou seja, os atos praticados, considerados isoladamente, são válidos, embora se destinem a violar a lei. A elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na fraude, a invalidade é produto da infração à lei [...]

(TRF4, AC 5000053-29.2010.404.7005, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 03/10/2013)⁶⁴

Nesta decisão, o Magistrado concluiu pela prática de evasão fiscal pela empresa, mas no início de seu voto considerou a existência da elisão, que é válida e aplicável, quando praticada dentro dos limites legais.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IRPF. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. DEPÓSITOS SEM ORIGEM IDENTIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. HONORÁRIOS. INCABIMENTO. [...]

2. O fundamento da autuação não se encontra no artigo 116, parágrafo único, do CTN, que diz que "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou

⁶⁴ TRF 4ª Região. <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF404575782>. Acesso em: 19/02/2014.

negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária". Pelo contrário, a fiscalização não se valeu da norma anti-elisão antes transcrita, mas apenas promoveu o correto direcionamento da autuação, ao concluir que o efetivo titular da conta corrente na qual movimentados os valores era, em verdade, o executado, que atuava formalmente na condição de procurador da pessoa indicada como titular, tudo a configurar a hipótese do §5º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 ("Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento").[...] Apelação parcialmente provida. (TRF4, AC 2007.72.07.001511-0, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 26/10/2011)⁶⁵

Nesta decisão exarada também pelo TRF da 4ª Região, não foi entendida a hipótese de aplicação de norma antielisiva, pois não houve planejamento, mas tão somente uma tentativa de omitir valores com o propósito de desviá-los da incidência de tributos.

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes [...]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,**

⁶⁵TRF4ªRegião.http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200772070015110&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=84bf3a7f17d6cede07a2234564b9b94d&txtPalavraGerada=Bztr. Acesso em: 19/02/2014.

de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.

[...]5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)⁶⁶(Grifo não original).

A decisão acima, do Ministro Gilmar Mendes do STF, que versa sobre o tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior - ICMS, chama a atenção para a aplicação de multa com o objetivo de punir a elisão fiscal “abusiva”.

ADMINISTRATIVO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS DADOS CONSTANTES DOS DOCUMENTOS DE IMPORTAÇÃO. FUNDAP. ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. ELISÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

O FUNDAP consiste em um conjunto de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo governo do Estado do Espírito Santo às empresas estabelecidas em seus limites territoriais e que atuem no ramo de comércio exterior. Os benefícios fiscais consistem, basicamente, na redução de alíquotas do ICMS e diferimento no pagamento, ao passo que os incentivos financeiros consistem em financiamentos oferecidos pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, em condições amplamente favoráveis.

Tal operação, realizada ao amparo da legislação que rege o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, permite, de maneira absolutamente lícita, a redução dos custos incidentes na importação, sobretudo da carga tributária.

Exatamente em virtude disso, as empresas beneficiárias do referido programa, as quais, em sua maioria, operam sob a forma de “trading companies”, são contratadas por empresas comerciais importadoras, situadas em outros estados da Federação, a fim de proceder à entrada e liberação de mercadorias

⁶⁶STF.<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28elis%E3o+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pl44n7o>. Acesso em: 19/02/2014.

oriundas do exterior, de modo a permitir uma considerável redução dos custos incidentes na importação, o que, ressalte-se, não é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Ainda que a destinatária final do bem seja a empresa [...]. Recurso provido. (TRF2, AMS 2002.02.01.028151-8, Sétima Turma, Relator Ricardo Regueira, D. E.27/03/2008)⁶⁷

Por fim, nesta última decisão trazida ao trabalho, é considerada válida a elisão fiscal que fora praticada pelo contribuinte dentro dos limites legais.

⁶⁷TRF2ª Região. http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=200202010281518&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3. Acesso em: 20/02/2014.

8 CONCLUSÃO

No primeiro tópico deste trabalho, nos recordamos de alguns pontos primordiais da estrutura do Direito Tributário Nacional. Não há como estudar e aprofundar assuntos tributários sem ter em mente o conceito de tributo e suas hipóteses de incidência, em especial, quando o tema principal relaciona-se com o planejamento tributário, que nos remete necessariamente às ocorrências ou não de fatos geradores.

Tão importante quanto conceitos básicos, são os princípios que norteiam suas aplicações. O planejamento tributário depende do princípio da legalidade para subsistir, bem como precisa da anterioridade, irretroatividade e também da proibição do confisco para ser eficaz devido à necessidade de se ter segurança jurídica.

No segundo capítulo, muito além de pretender-se conceituar o planejamento tributário, enfatizou-se um dos meios pelo qual este ocorre – A ELISÃO FISCAL.

Verificou-se que a elisão fiscal, embora seja forma lícita de se evitar, afastar ou mesmo diminuir a incidência tributária, está sujeita a limitações, por não se tratar de direito absoluto do contribuinte, o qual deve pautar suas ações em meios lícitos para que não se configure a evasão fiscal.

Pode-se concluir, quanto a este tópico, que a elisão e a evasão fiscal, embora apresentem determinadas diferenças, são facilmente confundidas, ainda mais quando na elisão ocorre abuso de direito o que a torna ineficaz e permite sua desconsideração por parte da Administração Pública, isto, inclusive, por aderência do Brasil ao modelo Francês de norma antielisiva.

Obtidas tais conclusões, passou-se a explorar um dos temas mais importantes deste trabalho: a norma antielisiva, que teria sido criada com o propósito de acabar com o planejamento tributário, para extinguir as formas lícitas de não incidência ou diminuição tributária, com o propósito de se obter a maximização da arrecadação fiscal.

Contudo, verificou-se que tal norma esbarraria no princípio da legalidade, ao passo que transmitiria ao agente a possibilidade de estender a abrangência das normas

tributárias por mera interpretação, e ignoraria o ordenamento Constitucional que prevê a necessidade de Lei para criação e majoração de tributos.

A aplicação de tal norma, simplesmente, como foi criada em ignorância dos demais preceitos jurídicos geraria insegurança jurídica e abriria a porta para abusos e mais abusos do fisco, em total desrespeito ao contribuinte.

Ocorre que, embora existente e válido o parágrafo incluso pela Lei Complementar 104, não seria este, segundo alguns doutrinadores, eficaz.

Em uma análise mais categórica das normas tributárias constitucionais e os princípios aplicáveis a tais ordenamentos, verifica-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, só seria aplicável mediante abuso de direito por parte do contribuinte. Abuso este que necessita de comprovação.

E sendo aplicável somente nos casos de abusos, fraudes e simulações, não haveria necessidade de criação de nova normativa, quando para a evasão fiscal já há normas punitivas.

A tentativa da administração pública em cercear o direito do contribuinte de realizar seu planejamento tributário estaria frustrada, ante a proteção que lhe é assegurada pelo Princípio da Legalidade.

A existência de dita norma antielisiva não modifica em nada o direito do contribuinte que age dentro dos limites da legalidade, apenas reafirmaria a proibição da evasão fiscal, meio ilegal de economia de tributos.

Em ponto final, apenas traz-se a ênfase para o importante papel que recairá sobre os magistrados, que serão os responsáveis pela interpretação e constatação da ocorrência ou não de abusos por parte dos contribuintes.

A real aplicação da norma transcende ao papel e paira sobre a mesa dos aplicadores do direito para que a utilizem segundo seus entendimentos.

BIBLIOGRAFIA

Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes. **Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**. Disponível em: http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=413

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. São Paulo: Atlas, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

Código Tributário Nacional, disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seu efeitos – Artigo 116 , parágrafo único, do CTN.** Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

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

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, <https://www.ibpt.org.br>

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINS, James. **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

MARTINS, Ives Grandra da Silva. **Aspectos práticos da Teoria da Imposição Tributária**. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª Região. <http://www.trf2.jus.br>

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª Região. <http://jurisprudencia.trf4.jus.br>

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa.** Curitiba: Juruá, 2003.