

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE
DE DIREITO**

GIOVANNI BORRIELLO

ELISÃO FISCAL: CONCEITO E LIMITES

SÃO PAULO –SP

2022

GIOVANNI BORRIELLO

ELISÃO FISCAL: CONCEITO E LIMITES

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo como requisito básico para conclusão do
Curso de Direito.

Orientadora: Professora Doutora Regina Helena Costa

SÃO PAULO – SP

2022



AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradecer aos meus pais por me proporcionarem a oportunidade de cursar uma Universidade de Direito e por todo apoio e compreensão estendidos a mim

Aos amigos, que estiveram ao meu lado, pela amizade e pelo apoio demonstrado ao longo de todo o período em que me dediquei a este trabalho.

À Profa. Dra. Regina Helena Costa por ter sido minha orientadora e ter desempenhado tal função com dedicação e paciência.

RESUMO

O presente trabalho trata da discussão a respeito da conceituação da figura da Elisão Fiscal, bem como buscar estabelecer qual seria o limite razoável de sua legalidade perante o sistema jurídico pátrio sob a ótica doutrinária e jurisprudencial. Determinados contribuintes, em especial pessoas jurídicas, buscam cada vez mais uma diminuição da carga tributária incidente contra si, e para tal se utilizam da Elisão Fiscal. Deste modo, a referida conduta tem gerado, com relevante frequência, autos de infração de valores altíssimos que originam processos administrativos e conseqüentemente processos judiciais, que versam quase que unicamente sobre a licitude das práticas elusivas do contribuinte. Assim, diante da grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre o conceito da Elisão Fiscal e seus limites, decorrentes, principalmente, das diferentes interpretações existentes do parágrafo único do artigo 116 do CTN, é necessário estabelecer um conceito para a Elisão Fiscal e a partir disso determinar os seus limites legais. Dessa forma, seria mais seguro para o contribuinte se organizar de forma livre e na sua privacidade com a finalidade de reduzir a carga tributária incidente. Nesse viés, a discussão objeto deste trabalho se iniciará a partir do momento em que é adotada a prática elisiva pelo contribuinte, no sentido de aprofundar a análise quanto ao atual cenário acerca da possibilidade de eventual autuação fiscal, com ou sem multa, e a possibilidade de discussão para anulação ou redução desse encargo imposto pelo fisco em sede de processo administrativo ou judicial, de forma a gerar maior segurança jurídica ao contribuinte. Para tal, será utilizado método de interpretação e referência cruzada entre as jurisprudências do STF, STJ e do CARF, e as Doutrinas pátrias e internacionais que tratam sobre o assunto em questão. Ao final se concluindo que a Elisão fiscal é toda e qualquer prática adotada pelo contribuinte, antes do fato gerador, sem que incorra em patologia do negócio jurídico realizado.

Palavras-chave: Elisão Fiscal; Delimitação conceitual; Limites da Elisão; Elisão fiscal abusiva; Parágrafo único do artigo 116 do CTN; Autuação Fiscal; Processo administrativo; Processo judicial.

SUMÁRIO

Elisão fiscal: conceito e limites

1. Resumo.....	0
2. Introdução.....	5
3. Elisão Fiscal.....	7
3.1. Conceito de Elisão.....	7
3.2. Evasão Fiscal.....	10
3.3. Elisão Fiscal abusiva.....	12
4. Figuras viciantes da Elisão Fiscal.....	13
4.1. Elusão e simulação fiscal.....	14
4.2. Fraude Fiscal.....	16
4.3. Abuso de direito.....	18
4.4. Abuso de forma.....	20
4.5. Negócio indireto.....	21
4.6. Interpretação econômica.....	24
4.6.1. Teoria da utilidade negocial.....	25
4.7. Conclusão.....	28
5. Consequências da elisão fiscal abusiva.....	29
6. A elisão na jurisprudência.....	33
7. Conclusões.....	39
8. Referências bibliográficas.....	41

2. INTRODUÇÃO

A elisão fiscal, é um tema extremamente discutido no âmbito do Direito Tributário atual, na qual o contribuinte sente vontade e necessidade crescente de economizar impostos, principalmente numa atualidade na qual as pessoas jurídicas se tornam cada vez mais massivas e internacionais atraindo uma tributação cada vez mais onerosa, visto a enorme quantidade de riqueza que produzem e possuem em diversos países e Estados diferentes, e pessoas físicas tem maior acesso à informações, que podem ser precisas ou não, sobre formas de internacionalizar seu patrimônio e investimento e economizar impostos, bem como recebem salários oriundos de outros países, problemas esses decorrentes da sociedade globalizada.

Diante dessa situação é possível observar que ainda não existe uma uniformidade doutrinária, brasileira e estrangeira, jurisprudencial e legislativa sobre o conceito exato da Elisão Fiscal e quais seriam seus limites, ou mesmo se esses existem, bem como quais seriam suas consequências, tanto da Elisão lícita quanto da ilícita, visto sua natureza de atuar nas lacunas legais inobservadas pelo legislador pátrio.

No Brasil, em específico, este problema é acentuado visto flagrante ausência de Legislação sobre o tema. Somente com a edição da Lei Complementar nº 104, de 2001, que introduziu no Código Tributário Nacional (CTN) os Arts. 43, II e 116, parágrafo único, que foi objeto da recente da ADI 2.466 do STF, se iniciou a internalização de normas jurídicas *antielisivas* e *antievasivas*, que há muito já existiam no plano internacional.

Com isso podemos destacar momento de transição na jurisprudência pátria, que anteriormente se baseava fortemente na legalidade, sem conhecer qualquer pretensão fiscal de tributar operações adotadas por contribuintes, agindo a beira da Lei com a mera intenção de economizar impostos sem qualquer pretensão negocial ou econômica, mesmo que em diversos julgamentos tal critério seja sequer observado ou cogitado. Com o advento da LC nº104/01, o Poder Judiciário e principalmente os tribunais administrativos e a fiscalização tributária, passou a cercear mais operações

teoricamente legítimas do contribuinte, visando um tratamento mais contextualizado de seus negócios para fins tributários e garantia de segurança jurídica ao contribuinte.

Daí se extrai a necessidade da criação e solidificação conceitual da Elisão Fiscal, para que seja possível traçar seus limites, de forma que na presente tese se busca definir o conceito de elisão tributária e quais negócios jurídicos a tornam abusiva e ilegal, para que seja alcançada maior clareza no tratamento dado ao assunto pelo Poder Judiciário.

Para fazê-lo, em um primeiro momento, será feita a leitura e análise de doutrinas brasileiras e internacionais sobre o tema, em um segundo momento serão coletados julgados exemplares dos tribunais pátrios, em especial do Supremo Tribunal Federal (STF), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) e, por fim, em um terceiro momento serão realizadas referências cruzadas entre essas Doutrinas e Obras pátrias consagradas, com o tratamento dado ao tema pelos tribunais brasileiros em específico o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), assim como eventual apreciação de casos do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), bem como a análise dos abusos elisivos, dissimulações e falta de propósito do negócio jurídico pelos Tribunais Superiores, para definir o que seriam essas patologias, e o motivo delas tornarem a elisão ilícita.

Assim, será possível contribuir para o estudo da elisão fiscal, interferindo diretamente na segurança jurídica do contribuinte, chegando à conclusão final de que a elisão fiscal legítima se trata, em suma, de uma conduta adotada pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador de tributos que acarreta a redução ou postergação da sua carga tributária, sem que incorra em patologia do negócio jurídico realizado, sob pena de ser considerada abusiva e conseqüentemente ilegal e passível de desconsideração pelo fisco, assim como, explorar quais práticas do contribuinte são utilizadas para fins de desconsideração da Elisão Fiscal, nominalmente, elusão, simulação e fraude fiscal, abuso de forma e de direito, o negócio indireto, bem como a interpretação econômica e a Teoria da Utilidade Negocial e se estas realmente poderiam ser utilizadas no sistema brasileiro com esta finalidade.

3. ELISÃO FISCAL

O presente capítulo, terá como objetivo a definição da Elisão Fiscal. Feito isso, o conceito será diferenciado da Evasão Fiscal e posteriormente serão traçados os seus limites legais e estudadas as figuras que a tornam abusiva e ilícita.

Para tal, serão estudados o que faz surgir a obrigação e relação tributária e qual o momento de nascimento dela, bem como qual o grau de liberdade que o contribuinte detém antes disso.

3.1. Conceito

Na atualidade o contribuinte, em face de um sistema de tributação cada vez mais onerosa, passou a buscar maneiras de se organizar no Direito privado de forma a tentar obter uma tributação menos pesada e um desses artifícios é o da Elisão Fiscal.

Diversos são os autores que buscaram elaborar uma definição deste conceito e chegaram a diversas conclusões, por vezes divergentes, por outras semelhantes e assim, se busca neste trabalho a posição mais adequada para a atualidade, dentre eles merecem destaque Ricardo Lobo Torres, Paulo Ayres Barreto, Luís Eduardo Schoueri e diversos outros teóricos do Direito Tributário que serão destacados posteriormente.

Daí nasce a necessidade da criação de um novo conceito para as atitudes do contribuinte com o fim de economia fiscal, que não busquem realizar um ataque contra a ordem tributária em momento anterior à ocorrência do fato tributável. Cabe dizer assim que esta prática não visa atingir a receita tributária e sim o fato gerador da obrigação tributária, diminuindo a receita, mas com o objetivo de economia privada. De forma que, podemos definir a Elisão Fiscal, como toda e qualquer ação do contribuinte tomada antes da ocorrência do fato gerador e subsunção de fato a hipótese de incidência, de forma que objetifique a não ocorrência ou postergação do mesmo, ou para que seja menos onerosa para o contribuinte, que não esteja revestida de ilegalidade.

Feita essa delimitação teórica, é necessário apontar que a Elisão fiscal não constitui necessariamente atitude lícita do contribuinte, ou seja, apesar de ocorrer

antes do fato gerador, essa ação pode ser contrária à Lei e/ou princípios constitucionais tributários, ou mesmo ferir outros ramos do Direito. A Elisão legítima é, portanto, aquela que é lícita, no entanto essa percepção de legalidade muda conforme a interpretação que o leitor tenha sobre o Direito Tributário, merecendo destaque neste momento a interpretação conceptualista e a valorativa.

A primeira, e mais moderna Doutrina, prega a supremacia do Direito Civil ao Tributário e seus princípios específicos no que tange as práticas elisivas. Segundo essa interpretação, como a atitude do contribuinte é tomada em sua liberdade de disposição cível, e antes da devida intervenção dos institutos de Direito Tributário e, portanto, anteriormente da ocorrência do fato gerador, não há que se falar em qualquer entendimento de ordem tributária na ação, devendo somente ser analisada a legalidade da ação perante os institutos de Direito Civil, nas palavras de Ricardo Lobo Torres¹ :

“A jurisprudência dos conceitos, com raízes no pandetismo alemão, defende, no campo da fiscalidade; as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade.”

Assim, segundo essa linha, a atitude elisiva só será legítima, e, portanto, legal, caso não contrarie os institutos de Direito específicos que governam os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Devendo assim ser feita uma análise da Elisão Fiscal de um ponto de vista sistemático do Direito, um complexo conjunto de normas, princípios e fundamentos, com ordem hierárquica entre si.

Por outro lado, a interpretação valorativa, que apesar de não ser a Doutrina dominante deve ser analisada para melhor entendimento do conceito, acredita que os fatos elisivos devem ser analisados levando em consideração princípios e valores constitucionais e os fundadores do Estado de Direito. Ou seja, para se determinar a licitude da ação elisiva devem ser levadas em conta, predominantemente e primeiramente os princípios fundantes do Estado de Direito, como a, soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, autonomia da vontade das partes, valor

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 12

social do trabalho e pluralismo em lato e estrito senso. Devendo posteriormente, em um segundo momento, haver ponderação entre a capacidade contributiva de quem pratica a ação elisiva e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica. Pregando assim, um equilíbrio entre os poderes estatais, passíveis de controle jurisdicional de políticas fiscais legislativas, objetivando assim uma harmonização entre Direito e a economia.

Assim nesta modalidade interpretativa, mesmo que a ação elisiva não contrarie nenhum dispositivo legal aplicável ao caso, ela deverá ser desconsiderada se for afrontosa ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, caso uma grande empresa evite pagar grande parte de um imposto que seria devido por conta de um negócio jurídico lícito e legítimo, deverá este ser desconsiderado, visto que ela teria a capacidade e responsabilidade de pagar a quantia efetivamente devida, havendo de ser cobrado parte do imposto ou em sua integralidade.

No entanto, em vista do princípio da estrita legalidade tributária, bem como a inexistência de disposição no ordenamento jurídico brasileiro que permita tal interpretação valorativa para fins de tributação, bem como o da segurança jurídica, este raciocínio não deve ser considerado fora do plano teórico, sob pena de apreciação subjetiva, com utilização de valores pessoais do julgador, de situações pré-jurídicas, onde deve reinar a segurança como preconizado pelos princípios da estrita legalidade e da legalidade, devendo assim, existir uma certa previsibilidade do Direito Tributário de forma, que exista segurança jurídica para o contribuinte saber quando deve ou não pagar determinado tributo.

Portanto, a Elisão Fiscal é conceito revestido de legalidade, feita a ressalva de que a atitude elisiva em si não poderá ferir as normas e princípios, aplicáveis ao negócio jurídico realizado pelas partes, visto que de acordo o princípio da estrita legalidade tributária, não poderá ser exigido qualquer tributo sem Lei que o estabeleça anteriormente, ou seja, sem subsunção do fato concreto a hipótese de incidência prevista no ordenamento tributário, assim poderá o contribuinte tomar qualquer atitude que entenda para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos, desde que não incorra em eventuais vícios do negócio jurídico efetuado, já que se o fato gerador não irá ocorrer não há que se falar na cobrança ou pagamento de qualquer tributo, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Cabível citar também que a Elisão Fiscal se subdivide em dois grandes gêneros. O primeiro seria a Elisão resultante de Lei, os chamados incentivos fiscais, isenções ou reduções da carga tributária para determinadas situações, nestes casos, seja por qual for o motivo, o legislador entende como prudente que determinada classe ou operação não seja tributada ou que seja de forma mitigada, como exemplo temos a tributação mitigada da agricultura no Brasil ou as deduções do imposto sobre a renda.

Por outro lado, existe a Elisão decorrente de lacuna legal, são situações nas quais o legislador “deixa escapar” determinada situação de modo que a operação não poderá ser tributada, sem que haja a sua desnaturação, um exemplo recente que pode ser citado era a não tributação do ágio interno das empresas que somente pode ser a vir tributado após devida previsão legislativa.

Enfim, como sintetiza Paulo Ayres Barreto²:

“No âmbito do Direito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita”

Assim podemos concluir que a Elisão fiscal é equivalente ao termo em inglês de *tax avoidance*, ou seja, é aquela ação do contribuinte com o intuito de evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, e é conceito revestido de legalidade, seja pelo princípio da autonomia da vontade das partes, seja por falta de norma que a proíba.

3.2. Evasão fiscal

Primeiramente, é necessária a distinção entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal. Essa confusão é muito comum, porém não há que se falar em identidade entre os conceitos, apesar de ambos atingirem resultado semelhante, que é o não pagamento de determinado valor ao Fisco, ou alcançar um atraso no lançamento e consequente prestação.

² BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

A Evasão Fiscal, então, é toda e qualquer ação ou omissão, do contribuinte ou futuro sujeito passivo da obrigação tributária, advinda de culpa ou dolo, que busca redução, retardamento ou não cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, tendo como objeto sempre uma receita de natureza tributária, de maneira manifestamente ilícito, podemos ver assim exemplo da conduta no Acórdão nº 1301-002.971 do CARF, a seguir³:

(...)

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO NA CONDUTA DE SONEGAÇÃO FISCAL E SUBTRAÇÃO TOTAL DE TRIBUTOS FEDERAIS. FIRMA INDIVIDUAL CONSTITUÍDA EM NOME DE "LARANJA". INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. SUJEITO PASSIVO OMISSO DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DO TERMO INICIAL DO ART. 173, I, DO CTN. PRELIMINAR REJEITADA. A utilização de interposta pessoa, através da fraude na composição societária, criando a figura do sócio aparente ou formal, comumente denominado de "laranja" ou "testas de ferro", indivíduo com reduzida capacidade econômica, demonstra o caráter doloso da conduta de fraudar, sonegar e de suprimir tributos e contribuições federais. Restou demonstrado que a autuada, empresa individual constituída pela utilização de interposta pessoa ("laranja"), foi administrada, gerida, por terceiros, titulares de fato, para ludibriar o fisco, para sonegação fiscal, subtração total dos tributos do Simples Federal. A empresa, embora nos períodos de apuração objeto da autuação tivesse movimentado em suas contas correntes bancárias vultosas somas de recursos financeiros, nada foi declarado ao fisco acerca das receitas, rendimentos auferidos e dos recursos movimentados nas respectivas contas correntes bancárias (contribuinte omissos de declaração) e nada foi recolhido ou pago a título de tributos do Simples Federal nos períodos de apuração objeto da autuação, justificando-se, por conseguinte, a aplicação do termo inicial do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, pelo dolo na conduta de sonegação fiscal, de subtração total dos tributos do Simples Federal.

(...)

3 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10410.006720/2009-57. Acórdão n1301-002.971. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator NELSO KICHEL, j. 11.04.2018.

Mesmo que a ilicitude do ato, não seja inerente ao conceito da Evasão, a expressão em si já carrega tal valoração negativa, de modo que, para fins teóricos é completamente inadequado utilizá-la para exprimir atitude lícita. Assim sendo, a diferenciação entre Evasão Legítima/Lícita e a Evasão Ilícita, como tentado por parte da Doutrina internacional mais antiga, é completamente inadequada, seria como estabelecer diferença entre a fraude fraudulenta e a fraude não fraudulenta. Cumpre ressaltar também que via de regra, a Evasão se dá em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária, leia-se que o tributo só será exigido e a obrigação somente nascerá quando se realiza, no mundo fenomênico, na realidade fática, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei pré-existente, vincula o nascimento da obrigação tributária como bem conceituado por Roque Antonio Carraza.

Para melhor compreensão das diferenças e dos conceitos apresentados faz-se necessária a apresentação de um exemplo.

Uma prática Evasiva seria a não declaração de resgate/liquidação de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais, na qual houve valorização, para não pagamento de Imposto sobre ganho de capital, de forma que ocorre o fato gerador, porém se ataca a receita tributária de maneira ilícita para se economizar imposto. Já uma prática Elisiva, tendo o mesmo contribuinte em questão, seria a não nacionalização deste capital investido no exterior, de forma a evitar o fato gerador do referido imposto, sem que haja ataque à receita tributária, já que ela não existe, não se desobrigando da obrigação acessória de efetuar a declaração anual Capitais Brasileiros no Exterior, perante o Banco Central.

Assim podemos concluir que a Evasão Fiscal é equivalente ao termo em inglês de *tax evasion*, ou seja, é aquela ação dolosa do contribuinte com o intuito de evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, através de instituto necessariamente e manifestadamente ilegal, ou pelo simples não pagamento da quantia devida, e posterior fuga do Fisco.

3.3. Elisão fiscal abusiva

Passemos agora para o estabelecimento e fixação do que vem a ser o que irá tornar a Elisão Fiscal, que é dotada de legalidade segundo a doutrina mais moderna e aceita, em figura abusiva e consequentemente ilícita e antijurídica, devendo ser desconsiderada.

Ora, uma vez delimitado que a Elisão Legítima é aquela que não contraria normal legal e não está contaminada com vícios ou abusos, fica facilitada a definição da Elisão Abusiva.

Será em suma, aquela na qual a ação do contribuinte mesmo sendo tomada antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, portanto via de regra legal, vai de encontro com a legislação existente, de outros ramos do Direito, quando está contaminada com vícios do negócio jurídico ou com eventuais abusos de direito, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

Seria abusiva então, aquela Elisão na qual o contribuinte, agindo com dolo busca por meio ilícitos ou antijurídicos eliminar, reduzir ou dirimir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, contaminando o negócio jurídico realizado para este fim com vícios alterando seus efeitos e deturpando sua natureza.

Em seguida serão abordados quais são estes vícios e abusos que levam à ilicitude da elisão fiscal, desnaturando o negócio jurídico, e como a Receita e a Administração interpretam esses fatos elisivos para eventual desconsideração da atitude do contribuinte, bem como entendem a natureza desses vícios em si e qual seria a legalidade desta interpretação, vista falta de previsão legal para tal em alguns dos institutos que serão apontados.

4. FIGURAS VICIANTES DA ELISÃO FISCAL

Em vista do exposto, e da grande carga tributária incidente sobre os contribuintes brasileiros, é previsível que estes irão se organizar privativamente para pagar menos tributos. Mais óbvio ainda que a Receita Federal, percebendo essa movimentação, e com o fim de não perder a receita fiscal, busca tanto no Direito e doutrina interna, quanto na internacional, buscando deslegitimar e estabelecer limites para a Elisão Fiscal.

Cabe citar nominalmente as seguintes figuras como sendo as mais recorrentes para fazê-lo: elusão, simulação e fraude fiscal, abuso de direito e abuso de forma, negócio indireto, a interpretação econômica do Direito e por fim, a chamada teoria da utilidade negocial.

Os referidos conceitos que serão explanados a seguir, muitas vezes são ferramentas legítimas para limitar a Elisão, porém como também será exposto, algumas dessas figuras são utilizadas erroneamente, havendo desnaturação do conceito ou utilização de um instituto que não tem qualquer previsão no ordenamento prático ou desnaturando um instrumento legítimo para impor limites à Elisão Fiscal, ferindo os princípios da Legalidade e da Estrita Legalidade.

4.1. Elisão e simulação fiscal

As figuras da Elisão fiscal e da Simulação Fiscal são muitas vezes vistas como sinônimos, sendo necessário esclarecer que apesar de serem figuras similares à primeira vista, na verdade possuem diferenças fundamentais. Porém independente desta confusão são repetidamente utilizadas para considerar o negócio jurídico elisivo praticado como abusivo, o deslegitimando e tornando-o ilícito ou inválido.

A elusão é figura potencialmente lícita, não podendo assim ser confundida com a simulação fiscal que é indubitavelmente e necessariamente ilícita, sendo quase sempre acompanhada de ação dolosa do contribuinte.

Cumprе ressaltar que muitas vezes elusão é utilizado como sinônimo de elisão, sendo utilizada para designar o mesmo fenômeno na doutrina espanhola, segundo Paulo Ayres⁴.

“A elisão (ou elusão, como se convencionou aludir a essa realidade na Espanha) tributária [...]”

E preferida ao termo elisão por Heleno Torres que leciona o seguinte a respeito do conceito⁵:

4 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. ed. São Paulo: Noeses, 2016

5 TORRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2003.

“Assim, cogitamos da ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei”

Já a simulação fiscal consiste no fingimento dos atos praticados (simulação relativa) ou então no ocultamento quando por trás do ato declarado não se revela por trás de si nenhum negócio.

Exemplo do primeiro caso, também chamado de dissimulação seria o ocultamento de doações por meio de supostas operações de swap, de modo que a vontade efetiva das partes discrepa da forma por meio da qual o negócio se exteriorizou, justamente com fins de haver ocultamento, levando necessariamente à desconsideração da elisão pela Administração Tributária, podendo inclusive recair em pena de multa, pela conduta de má-fé do contribuinte, com se verificada no Acórdão do CARF: 101- 93.616⁶:

“IRPJ-CSLL-SIMULAÇÃO-OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.”

Vale ressaltar, que como a simulação é instituto relativamente subjetivo a Administração Tributária deverá trazer grande acervo probatório para comprovar a simulação alegada. Assim existem certos requisitos para arguição e prova da simulação invocada, com fim de desconsideração da simulação. Seria necessária a demonstração de conferência ou transmissão de direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, existência de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou ainda evidências que os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

6 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16327.002725/99-11. Acórdão n. 101-93616. 1ª Câmara. 1ª Conselho de Contribuintes. Relator Conselheira Sandra Maria Faroni, j. 22.10.2001.

De tal sorte, os fatos que devem ser provados em autuação baseada em simulação podem ser divididos em elementos das seguintes ordens: (i) deve haver prova quanto à substância dos atos, a saber, não há simulação se os atos praticados são lícitos e quando revelam coerência em relação aos respectivos institutos de direito privado adotados; (ii) quanto ao nexo de causalidade, deverá ficar provada a relação entre o intuito simulatório e a subtração no pagamento do tributo daí decorrente; (iii) ainda na hipótese de dissimulação, deve haver prova em relação à realidade subjacente ao ato (realidade simulada) para que sejam determinados os efeitos práticos da desconsideração da simulação, ou seja, deve haver prova da existência da realidade por trás da simulação

4.2. Fraude Fiscal

A fraude fiscal também deve levar à desconsideração da ação elisiva, visto que é clara a disposição do art. 166 do Código Civil *in verbis*⁷:

“É nulo o negócio jurídico quando

(...)

VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

Assim, a Fraude é a ação ou omissão dolosa que objetiva impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante tributário a ser suportado. Existem duas espécies de fraude, a fraude à lei e a fraude contra a lei, elas se diferenciam à medida que a primeira viola a lei de modo indireto, por meio do resultado ser indevido por sobreposição da forma a substância, enquanto a fraude contra a lei envolve um resultado manifestamente ilegal.

Cabe ressaltar que segundo Antônio Roberto Dória existem 3 espécies de fraude fiscal, são elas: (a) Fraude propriamente dita: que é basicamente uma forma de evasão fiscal, ou seja, é a utilização de meios ilícitos de tributos efetivamente

⁷ BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

devidos, (b) Simulação Fiscal, seria também uma forma de evasão, que se utiliza de processos que aparentam ser lícitos, sendo que na realidade são vedados pelo ordenamento, para evadir tributos efetivamente devido e (c) Conluio Fiscal é em suma qualquer modalidade de fraude resultante do ajuste e acordo doloso entre duas ou mais pessoas para não pagar ou pagar a menor ou em tempo posterior determinado tributo que seria efetivamente devido.

A partir desta classificação proposta pelo Antônio Roberto Dória, percebe-se que tanto na fraude fiscal quanto na simulação fiscal os meios utilizados sempre são ilícitos se diferenciando na medida que a ilicitude da mesma é evidente enquanto que na simulação os meios aparentam ser lícitos em um primeiro momento, porém em uma análise mais aprofundada percebesse que foram utilizadas manobras dolosas que buscam ocultar ou deformar o real efeito produzido/objetivado pela parte.

Nesse contexto, a sonegação é exemplo de evasão ou fraude contra lei, uma vez que envolve ato comissivo ou omissivo, não saldando o contribuinte suas obrigações fiscais na forma devida pela lei.

É importante, ainda, não confundir a sonegação, tipo de fraude fiscal recorrente na jurisprudência e nas autuações fiscais, sendo inclusive tipo penal, com a inadimplência da obrigação tributária. Enquanto a sonegação é um crime que envolve ato comissivo ou omissivo contra a lei, a inadimplência é uma simples condição de pagamento, uma vez que não sonegou o valor devido, apenas não o honrou a obrigação no vencimento adequado.

Sendo assim, a fraude fiscal sempre terá o condão de desconsiderar o negócio jurídico elisivo praticado pelo contribuinte, podendo inclusive ensejar imputação penal do contribuinte, devendo o Fisco comprovar a existência da fraude, não podendo alegar que ocorreu por via de argumentos gerais, como segue o precedente do CARF, abaixo⁸:

GANHO DE CAPITAL. GLOSA DE CUSTOS. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA.

8 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 15374.000746/2001-31. Acórdão n. 9101-006.077. Câmara Superior De Recursos Fiscais. 1ª Turma. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 07/04/2022.

Para que o custo de investimento avaliado pelo valor patrimônio líquido seja glosado na apuração de ganho de capital na alienação desse ativo, a Fiscalização deve angariar elementos de prova e/ou fundamentação específica a fim de invalidar as operações registradas e documentalmente comprovadas.

4.3. Abuso de direito

Outra figura que deslegitima a elisão fiscal do contribuinte é o abuso de direito. Tratasse de instituto do Direito Civil, desenvolvido principalmente no Direito francês, previsto no artigo 187 do Código Civil de 2002, e pode ser resumidamente definido como um método de autorregulação e autocorreção do Direito para a conformação de uma regra com o seu princípio justificante, de modo que o exercício de determinado direito não ultrapasse seu escopo imaginado pelo legislador, mesmo que respeite suas condições formais de licitude. Assim poderia uma ação ser considerada ilegítima se classificada valorativamente como abusiva.

Em obra voltada para o Direito europeu o professor e doutrinador Takis Tridimas, sugeriu a existência de duas vias interpretativas para a referida figura. Na primeira, o contribuinte busca obter vantagens excessivas de exercício de direito, causando danos desproporcionais a terceiros, no caso do Direito Tributário, esse terceiro seria à Administração e sociedade num geral, que sofreria danos pela receita fiscal reduzida indevidamente. Já na segunda corrente o abuso de direito é o resultado do uso indevido de direito, ou seja, quando o sujeito busca um benefício que está de acordo com a regra, mas ultrapassa seus objetivos, ferindo os princípios fundadores da norma.

Assim, resta somente uma dúvida sobre o tema, que seria sua aplicabilidade no Direito Tributário para desconsideração de atitude elisiva. Existe atualmente certa divisão na Doutrina sobre o assunto.

De um lado, encabeçado por Marco Aurélio Greco, o tema é desenvolvido em vários ramos do direito nacional e internacional não havendo assim, razão para que a teoria também não fosse aplicada no Direito Tributário, portanto, presença de um ato

abusivo, faria com que não se estivesse mais diante de elisão, e sim de evasão, inoponível ao Fisco.

Nesse ponto, Lobo Torres também entendia pela aplicabilidade do abuso de direito. Seria decorrente do parágrafo único do art. 116 do CTN, entendendo que o dispositivo é regra antielisiva e visa evitar interpretação abusiva das normas tributárias, visto que o contribuinte quando simula a regra aplicável ao caso concreto estaria praticando conduta abusiva. A ilicitude do abuso de direito positivada no art. 187 do Código Civil naturalmente influenciaria as previsões do Código Tributário Nacional, assim poderia o Fisco utilizar o abuso de direito para desconfigurar a atitude elisiva abusiva. Certo é, no entanto, que essa não é mais a interpretação dada ao referido parágrafo pelo STF.

Por outro lado, a doutrina, liderada por Alberto Xavier, entende que a figura não é aplicável no Direito brasileiro. Xavier, acertadamente, possui duas principais grandes objeções à aplicação da teoria do abuso de direito para o direito público brasileiro, em especial para o Direito Tributário.

A primeira é que a aplicação da teoria implica subjetivismo do Agente Fiscal, que poderia agir de forma quase que arbitrária, já que ele seria competente para definir os parâmetros razoáveis para realização de determinado negócio jurídico, o que seria incompatível com o nível de segurança e proteção da confiança que exige o Direito Tributário, considerando que estes limites não existem no ordenamento, assim o Executivo exerceria função legislativa, o que é constitucionalmente vedado.

A segunda é que a teoria do abuso de direito é inadequada para o direito público. A aplicabilidade do abuso de direito exige relações de igualdade, em que as partes estão situadas no mesmo plano, para evitar que o direito subjetivo de um particular se sobreponha ao direito de outro. Ocorre, no entanto, que as relações entre Estado e contribuinte não são paritárias, tampouco existe direito subjetivo do Estado. Tratasse então, de instituto próprio do Direito Privado, e sua utilização no Direito Tributário coloca o problema da elisão fiscal fora dos limites constitucionais de direitos

e garantias. Entendendo assim que: “o conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”⁹.

Assim, percebe-se que o Abuso de direito é instituto de Direito Privado não deveria ser utilizado no âmbito tributário. Mas ocorre que, apesar da falta de previsão legal, essa teoria é utilizada pelo CARF, para desconsiderar ações elisivas, devendo assim o contribuinte se atentar a eventuais abusos de direito quando pretender adotar uma prática elisiva, para melhor entendimento do conceito e do tratamento que ele recebe na prática tributária se vê na seguinte ementa, do Acórdão nº 1402-002.325¹⁰, emitida pelo CARF abaixo:

“OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ABUSO DE DIREITO. INDEDUTIBILIDADE.

O fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, não garante por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária.

Empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, quando o negócio substancialmente realizado teria sido o de subscrição e integralização de capital, visando a redução da carga tributária, condutas articuladas antes mesmo da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva.”

4.4. Abuso de forma

O abuso de forma é mais um modo de desconsiderar as ações elisivas do contribuinte, e pode sucintamente ser definida como uma ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico praticado. O instituto é muito confundido com o abuso de direito, mas são, porém, duas figuras indubitavelmente distintas, como se demonstrará a seguir.

Com origem no direito alemão é utilizada como critério para desconsideração de atos do contribuinte. Para Schoueri o abuso de formas consiste na utilização de

9 XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. p. 109.

10 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10120.731437/2012-28. Acórdão n. 1402-002.325. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Demétrius Nichele Macei, j. 04.10.2016.

uma estrutura irrazoável para realização de determinado negócio jurídico da forma como é previsto pelo direito privado.

O professor explica que, quando o legislador prevê determinada hipótese tributária sobre um determinado negócio jurídico que já tem previamente sua forma regulada no âmbito do direito privado e, essa forma acaba por ser utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte para economizar impostos de modo que não incida a hipótese tributária mencionada, a forma do negócio jurídico então se vê abusada e o negócio, portanto poderia ser desconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas.

Por outro lado, o autor Luciano Amaro entende que o abuso de formas seria¹¹:

“a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso”

Ainda podemos definir o abuso de forma como a desnaturação de elementos essenciais do negócio jurídico pretendido, havendo assim uma distorção de um requisito essencial para sua caracterização.

Vale dizer, aqui que na jurisprudência administrativa do CARF, o abuso de forma é utilizado quase como sinônimo do abuso de direito, aparecendo de modo praticamente indissociável deste.

4.5 Negócio indireto

O negócio indireto, por sua vez, é instituto que na visão da Administração Fiscal, que possui o condão de deslegitimar determinada Elisão Fiscal. Ele irá ocorrer, em suma, quando o contribuinte realiza um negócio jurídico perfeitamente lícito, legítimo e típico, no entanto, objetivando de maneira consciente e consensual resultado que não lhe é típico. Ocorre, portanto, uma discordância entre o meio adotado e o fim objetivado pela parte. Importante, ressaltar aqui que o negócio jurídico indireto não se trata necessariamente de um negócio único podendo se configurar

11 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 262.

através de vários negócios que se sucedem e se combinam com a finalidade de alcançar o resultado almejado pelas partes.

Para maior clareza sobre o conceito, valho-me de um exemplo recorrente no Direito. Com frequência, a compra e venda com cláusula de retrovenda é utilizada como garantia ao empréstimo, de forma indireta. Neste caso, dois entes privados, ao invés de celebrarem contrato de mútuo com garantia real, negócio jurídico que condiz com o resultado visado, realizam compra e venda com cláusula de retrovenda, assim o vendedor receberá, a título de preço do bem “vendido”, a quantia de que necessita, e o “comprador” a coisa que retornará à propriedade do “vendedor” desde que haja a restituição da importância paga no contrato e o reembolso das respectivas despesas, dentro de certo prazo estipulado.

Se percebe assim, que no negócio indireto as partes se utilizam e se submetem às formalidades de determinado negócio jurídico típico, visando resultado prático final que não seria normalmente atingido por meio deste. Se diferenciando assim da simulação, à medida que se trata de mera incongruência entre os meios e fins que são entre si compatíveis, e não a existência de uma incompatibilidade, como é o caso da simulação, não existindo divergência entre a vontade real e a vontade declarada, do negócio indireto, que é intrinsecamente verdadeiro.

Em análise da jurisprudência administrativa do CARF, vemos que o tema vem sendo tratado de forma relativamente superficial e que sua licitude para fins de Elisão Fiscal ainda é discutida. Inicialmente há que se pontuar que os Conselheiros dificilmente adentram no conceito do negócio indireto, usualmente fazendo menção ao instituto somente no relatório dos acórdãos. Quando abordado, também não é incomum que os julgadores façam a confusão de conceitos indicada anteriormente, utilizando o termo “negócio jurídico indireto” como sinônimo de “simulação”, é o caso do Acórdão nº 1402-004.099¹²:

“APROVEITAMENTO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO ADQUIRIDO COM ÁGIO.

12 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720021/2017-86. Acórdão n. 1402-004.099. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, j. 15.10.2019.

Para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que o ágio tenha sido efetivamente suportado pelo real investidor. Desse modo, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento adquirido com ágio, não resta configurada a referida hipótese legal, razão pela qual deve ser mantida a glosa da amortização do ágio.”

Neste processo, estava sendo julgado um auto de infração relativo à amortização de ágio, estava sendo discutido as questões da empresa-veículo e da real adquirente situada, o conselheiro relator Leonardo Pagano Gonçalves entendeu que se tratava de negócio jurídico indireto, que não se caracteriza como fraude à lei ou simulação, sendo apenas reflexo de uma opção legítima dentro de sua liberdade empresarial de constituir uma pessoa jurídica no Brasil para aquisição com ágio de controle de pessoa jurídica brasileira ao invés de fazer tal aquisição de forma direta do exterior, no entanto o referido negócio indireto praticado foi tratado como se simulação fosse, sendo desprovido o recurso voluntário do contribuinte. Importante ressaltar que, o auto de infração em questão foi mantido por força do voto de qualidade.

No entanto, este não é o tratamento dado ao negócio indireto por todo o órgão, como se verifica no caso do Acórdão nº 1201-004.456 do CARF, no qual foi arguida a falta previsão legal de vedação ao negócio jurídico indireto, para fins de desconsideração da Elisão Fiscal do contribuinte, afirmando em seu voto o seguinte¹³:

“14. Em que pese essa relatoria seja extremamente sensível aos argumentos atrelados à legitimidade de planejamentos tributários quando as operações estão calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, o caso concreto não representa essas reais “zonas cinzentas.

15. Denomino aqui “zonas cinzentas”, casos em que a autoridade fiscal se vale das figuras relacionadas ao abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial, que não tem amparo do Direito Tributário Brasileiro. E, conforme sinalizado pelo próprio STF, no julgamento ainda em curso da ADI 2.446, faz-se necessária a

13 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11065.723031/2011-65. Acórdão n. 1201-004.330. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Gisele Barra Bossa, j. 16.10.2020. fl.4-5.

regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN, para fins de legitimar a aplicação desta potencial norma geral antiabuso.”

É possível assim observar clara diferenciação entre o negócio indireto e a simulação, à medida que a conselheira, aponta que não seria possível desconsiderar Elisão Fiscal ocorrida com base na ocorrência de negócio indireto. Assim, afirma que, caso não haja vedação legal da conduta adotada pelo contribuinte, se adentra em uma área do direito tributário que não é atualmente regulamentada, devendo o aplicador do Direito interpretar o caso. Ocorre que inexistente no ordenamento jurídico pátrio qualquer norma que legitime a utilização de figuras tais como, abuso de forma, abuso de direito e o negócio jurídico indireto, para legitimar ação geral antiabuso do fisco.

4.6. Interpretação Econômica

Para caracterizarmos o próximo vício que traz ilegitimidade para a Elisão Fiscal abordado neste trabalho, é prudente realizar primeiro uma breve explanação sobre o que vem a ser a interpretação econômica do fato tributável, ou suposto negócio jurídico tributável.

A interpretação econômica do Direito Tributário pode ser vista do ponto de vista abstrato ou concreto. Na primeira opção terá por objeto textos normativos e não fatos tributários. De acordo com o professor Schoueri¹⁴, a interpretação econômica:

“atrás da forma jurídica referida pela lei tributária, para uma circunstância econômica que deve ser vista propriamente como a hipótese tributária”

Diante disso, podemos definir a interpretação econômica em abstrato, como o método interpretativo através do qual o intérprete extrai o sentido da norma, objeto de análise, abrindo assim grande espaço para subjetividade, visto que as teorias econômicas atuais são diversas, divididas em inúmeros ramos e escolas. De pronto pode-se identificar três ramos que resultam em interpretações vastamente distintas a microeconomia, macroeconomia e econometria.

Já a interpretação econômica em concreto tem por objeto os fatos tributários, lidando assim com a subsunção do caso concreto à hipótese abstratamente prevista

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

na norma. Consistindo assim, em subsumir determinado caso concreto no campo de aplicação de uma norma identificada em abstrato. Assim, podemos definir a interpretação econômica em concreto como a qualificação, a partir da identificação das características econômicas, do fato praticado pelo contribuinte.

Ocorre, no entanto, que esta modalidade traz consigo dois grandes problemas, a primeira dificuldade diz respeito à possibilidade de identificação, pelo intérprete, das características econômicas da prática elisiva, como se sempre fosse composta de elementos típicos e/ou óbvios. Já a segunda, seria o estabelecimento de uma relação adequada entre a interpretação econômica em concreto e as teorias da prova no Direito Tributário, tendo em vista a grande dificuldade ou até impossibilidade de se provar o efeito econômico de qualquer ação, ainda mais de uma que não existiu.

Diante de todo o exposto, teríamos que considerar a interpretação econômica, como inconstitucional com fundamento nas noções de legalidade, segurança jurídica, dignidade da pessoa humana, propriedade e liberdade.

Viola a segurança jurídica, já que afeta os ideais de cognoscibilidade, de calculabilidade e de confiabilidade, do contribuinte com a Administração, pois o resultado da interpretação irá variar de acordo com o intérprete. Viola a legalidade porque atribui ao intérprete a competência para instituição de norma reservada à lei elaborada pelo Poder Legislativo, além de exigir do contribuinte tributo não previsto em lei, vez que técnica expande a hipótese de incidência deste tributo.

Acontece, no entanto, que este método interpretativo é amplamente adotado pela Administração tributária, principalmente através da teoria do propósito negocial que será explanada a seguir.

4.6.1. Teoria da Utilidade Negocial

Baseado na interpretação econômica do Direito Tributário, foi criada a teoria da utilidade negocial como condicionante de validade da Elisão Fiscal praticada. Referido conceito, se originou dentro da jurisprudência norte-americana, o *business purpose*. No Brasil sua introdução e disseminação se deu em grande parte por Marco Aurélio

Greco que afirma sobre a teoria o seguinte que “é preciso existir em caráter exclusivo ou predominante um motivo extra-tributária”¹⁵.

Assim, sua definição não é controversa, sendo usualmente definida como a necessidade da presença de algum objetivo, ou seja, deve existir algum propósito ou utilidade, de natureza não exclusivamente tributária, na ação elisiva, que leve o contribuinte a optar por organizar seus negócios de uma determinada forma em detrimento de outra. Usualmente é exigida a existência de utilidade material ou mercantil na ação elisiva.

De modo que, a Administração Tributária, se utiliza do art. 116, parágrafo único do CTN, para desconsiderar a Elisão Fiscal com base na ausência de propósito negocial. Como se vê no Acórdão nº 91-002.429 do CARF¹⁶:

“OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.”

Vemos, porém, recorrentemente, que esta teoria tem sido utilizada pelo CARF de forma desigual, sendo que cada Conselheiro considera necessária existência de certo grau de utilidade negocial, no mesmo processo citado anteriormente

15 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 235. 6

16 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11080.723307/2012-06. Acórdão n. 9101-002.429. Câmara Superior De Recursos Fiscais. 1ª Turma Ordinária. Marcos Aurelio Pereira Valadao, j. 18.08.2016.

observamos no voto vencido do Conselheiro Luís Flávio Neto, que ao fazer referência ao Acórdão recorrido se apontou precisamente essa desigualdade interpretativa:

*“O voto vencedor considerou, portanto, que não haveria propósito negocial suficiente, enquanto, o voto vencido compreendeu que haveria propósito negocial suficiente. Além do evidente subjetivismo quanto ao grau de propósito negocial que seria suficiente para legitimar as operações realizadas, compreendendo que a adoção desse *discrímen* é, por si só, vedado pelo ordenamento jurídico.”*

Fica claro assim, e aqui se inicia uma crítica à aplicação do conceito, a insegurança jurídica que a utilidade negocial traz para o contribuinte que busca diminuir a carga tributária incidente em seu negócio. Como já explanado anteriormente este conceito se originou nos Estados Unidos sem que houvesse, até hoje, qualquer internalização no ordenamento jurídico pátrio.

Assim, inexistem critérios legais que forneçam parâmetros ao julgador e ao contribuinte para subsidiar as análises dos negócios jurídicos realizados, ficando o sujeito passivo, à mercê da subjetividade e da composição das turmas julgadoras para ter segurança na sua disposição privada, não sabendo se poderá, por exemplo, reorganizar sua estrutura societária para obter uma tributação menos onerosa, se revelando enorme subjetividade para interpretação de legalidade de negócios jurídicos, o que deveria ser vedado pelo princípio constitucional da legalidade, em especial no Direito Tributário, onde deve reinar o princípio da estrita legalidade, sendo proibida a tributação de fato sem que exista Lei prévia que estabeleça o tributo.

Ocorre que a teoria do propósito negocial ou mais precisamente a falta dele, como denotada na experiência norte-americana, não pode ser aplicada no ordenamento jurídico brasileiro seja pela não existência de qualquer previsão constitucional ou legal que exija do particular o preestabelecimento de propósito negocial ou seja porque existem limites à liberdade interpretativa, da tração, limites esses estampados, nos artigos 109 e 110 do CTN.

Assim, conclui-se que a Elisão Fiscal fundada somente na economia tributária não poderia ser considerada ilegal ou ilegítima, tampouco atentatória aos princípios constitucionais. Ainda se destaca que a Elisão Fiscal se baseia na busca de estratégias que visam diminuir a carga tributária incidente sobre pessoa ou operação

empresarial, com fundamento na liberdade constitucional estabelecida nos arts. 5º, II, e 150 da Constituição Federal, não podendo assim ser desconsiderada por conceito sem previsão legal.

No mesmo sentido doutrina Hugo de Brito Machado¹⁷:

“O motivo tributário – vale dizer, a exclusão ou redução do tributo como motivo ou razão para a prática de determinado ato ou negócio jurídico –, por si só, não pode ser considerado abuso de direito. Mesmo tratando-se de atos ou de negócios jurídicos semelhantes e que produzem o mesmo efeito econômico, a escolha de um em vez de outro com o objetivo de reduzir o ônus tributário é conduta legítima do contribuinte e o Fisco não pode desconsiderar o ato ou negócio efetivamente praticado, para exigir o tributo que seria devido se em vez de se tivesse sido praticado o ato ou negócio jurídico que a lei é onera com o tributo. Realmente, o propósito de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível ver inclusive tributários, é indiscutivelmente legítimo. Não é ilícito nem moral [...].”

Por fim, é necessária a observação que a teoria da utilidade negocial, originada no Judiciário norte-americano, já foi alvo de deliberação da Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos, onde restou expresso ser legítimo que o contribuinte vise pagar menos tributos através de práticas elisivas ou em suas reorganizações societárias, não sendo necessária a existência de outro motivo que não a economia fiscal, de forma que se esvazia qualquer sentido na utilização da referida teoria no Direito pátrio, visto clara rejeição interna e não obrigatoriedade dele no ordenamento jurídico que o originou.

4.7. Conclusões

Após todo esse estudo foi possível estabelecer o que vem a ser a Elisão Fiscal Abusiva, como sendo aquela que incorre nos vícios listados anteriormente no trabalho, que não levam ilegalidade na ação, mas somente um abuso que deslegitima a Elisão.

Estes vícios são nominalmente: (I) A Simulação fiscal que consiste no fingimento dos atos praticados ou então no ocultamento, quando o ato declarado não

17 MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 118.

se revela por trás de si nenhum negócio; (II) A Elisão Fiscal, o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao fato típico. (III) O Abuso de direito, que é o ato praticado pelo contribuinte que a viola direito alheio mediante conduta dolosa que extrapola o regular exercício de direito; (IV) Abuso de forma que consiste na utilização de uma estrutura irrazoável para realização de determinado negócio jurídico da forma como é previsto pelo direito privado. (V) O negócio indireto, que é quando se utiliza um negócio(s) lícito, com objetivo que não lhe é típico; (VI) A Interpretação econômica do Direito Tributário que leva à utilização da Teoria do propósito negocial como requisito para a prática elisiva, ou seja, para que seja considerada lícita a Elisão deve ter algum motivo para existir que não a mera economia fiscal.

Também foi explanado que tanto as figuras do Abuso de direito e Abuso de forma, quanto o negócio indireto a interpretação econômica do Direito Tributário e a Teoria da utilidade negocial, não poderiam ser utilizadas pelo Fisco e pela Administração para desconsiderar os negócios jurídicos com fins elisivos praticados pelo contribuinte. Apesar de servirem como fundamento pelo CARF para a referida desconsideração, vemos uma falta de legislação sobre esses institutos, que existem somente no campo doutrinário, e muitas vezes somente em Doutrinas destinadas à um ordenamento estrangeiro, ou mesmo no campo jurisdicional de outro país, como é o caso da Teoria da utilidade negocial.

5. CONSEQUÊNCIAS DA ELISÃO FISCAL ABUSIVA

Postos os limites da Elisão Fiscal, caberia agora estabelecer quais as consequências para o contribuinte quando sua prática/negócio jurídico for considerado abusivo.

Primeiramente há que se falar que, como exposto anteriormente, a abusividade de Elisão leva a desconsideração da prática em si. De forma, já é incontroverso tanto na doutrina quanto na jurisprudência e nos entendimentos da Administração Fiscal, que quando considerado como abusivo, será levada à ilegitimidade e consequente ilegalidade do negócio jurídico praticado, sendo assim desconsiderado para fins de

tributação, devendo a operação ser tributada como se a prática elisiva não tivesse acontecido. Ficando pendente somente a questão da multa.

As multas tributárias são, em suma: penalidades pelo descumprimento da norma do direito tributário, em que o contribuinte é punido, seja pela falta ou pelo atraso da entrega, relacionada à obrigação principal ou acessória. Assim, se a Elisão for considerada abusiva, a Administração entende que houve descumprimento do dever do contribuinte de pagar determinado tributo ou que houve pagamento à menor do valor realmente devido.

Dito isso, há que se notar que existem três espécies de multas tributárias, a multa moratória, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. A primeira deve ser aplicada quando há atraso no cumprimento de determinada obrigação tributária é limitada a 2% do valor da prestação, segundo determina o artigo 52, parágrafo primeiro do Código de Defesa do Consumidor¹⁸.

“§ 1º As multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação”.

Devendo ser observado o limite máximo de 20% da multa de mora, sob pena de multa confiscatória, em vista da jurisprudência já sedimentada e pacificada no Supremo Tribunal Federal, de acordo com o Acórdão abaixo¹⁹:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

18 BRASIL. LEI Nº 8.078, DE 11 DE SETEMBRO DE 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

19 BRASIL. Agravo Regimental No Agravo De Instrumento nº727.872 Rio Grande Do Sul. Primeira Turma. Ministro Roberto Barroso, j. 28.04.2015.

A multa punitiva isolada é aplicada diante de um ato ilícito, praticado pelo contribuinte, relativo a um dever instrumental, ou seja, pela falta do cumprimento e entrega de obrigação acessória. Por fim, a punitiva acompanhada de lançamento de ofício é uma sanção administrativa ou penal e é mais onerosa, já que está ligada aos casos de omissão ou fraude, além da sonegação do imposto.

Em relação as multas punitivas máximas que podem ser aplicadas, o STF afirma que, a multa punitiva não pode ser de 500% do valor principal (ADI 551/RJ). Há, no entanto, certa controvérsia quanto à possibilidade de aplicação de multa punitiva acima de 100% do valor devido. Segundo o RE 833.106, julgado pelo STF, com a seguinte ementa²⁰:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MULTA TRIBUTÁRIA – CONFISCO – OCORRÊNCIA – PRECEDENTES – PROVIMENTO. 1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011. 2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais. 3. Publiquem.

O julgado afirma ser inconstitucional a aplicação de percentuais superiores ao tributo efetivamente cobrado. Ocorre que o assunto está pautado para novo julgamento em repercussão geral no STF com inclusão do Tema 1.195, através do Recurso Extraordinário nº 1.335.293, com relatoria do Ministro Nunes Marques, pendendo assim de entendimento pacificado sobre o assunto.

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Primeira Turma. Ministro Marco Aurélio, j. 25.11.2014.

“Tema 1195 - Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.”

Assim, por hora, não poderá acontecer uma cobrança superior a 100%, à título de multa punitiva de qualquer natureza, sob pena de confisco. Apesar da tentativa do Fisco, de majorar este limite. Tanto que é possível observar, que corriqueiramente vemos que a Receita acaba lavrando autos de infração com multas ultrapassando 150% do valor cobrado, assim como vemos uma enormidade de processos no CARF reduzindo este valor para 75% ou 100% do ônus.

Importante ressaltar aqui que em se tratando de Elisão Fiscal, ainda que abusiva, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar penalidade quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Ou seja, quando se estuda uma prática elisiva que foi considerada abusiva, não é correto qualificação da multa punitiva para valor maior do que 100% da obrigação tributária, a não ser que seja comprovada fraude fiscal, simulação ou sonegação fiscal, visto que as demais figuras e institutos de Direito que são utilizados para desconstituir a Elisão Fiscal, trazidos neste trabalho, como o abuso de direito, são institutos próprios de Direito Civil, e não trazem consigo a capacidade de qualificar a multa, visto falta de disposição do legislador tributário que permita tal prática.

Logo, podemos observar que a Elisão abusiva não se confunde com a Evasão fiscal. Já que, como já explanado, a Elisão precede a ocorrência do fato gerador e gera multa comum e a Evasão dá-se após a ocorrência daquele fato e pressupõem dolo e geram multa qualificada, como bem pontuado no Acórdão nº 9101-005.761 do CARF, abaixo²¹.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias,

21 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 19515.721820/2013-90. Acórdão n. 9101-005.761. Câmara Superior De Recursos Fiscais. 1ª Turma Ordinária. Caio Cesar Nader Quintella, j. 08.09.2021.

mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Portanto, conclui-se que, caso a Elisão Fiscal seja considerada abusiva, a prática elisiva deverá ser desconsiderada, sendo assim deverá a operação ser tributada tal como se a prática elisiva não tivesse ocorrido, além disso, será passível de aplicação de multa punitiva, bem como de ofício, podendo também ocorrer o lançamento de ofício em conjunto com a multa, que irá variar com limite no valor de 100% da obrigação tributária inadimplida, de acordo com a jurisprudência atual do STF, ocorrendo no entanto aplicação de multas em até 150% nos autos de infração que por vezes são mantidas nos Tribunais Administrativos, devendo o contribuinte nestes casos se socorrer no Judiciário, acompanhados da multa de mora é limitada a 2% do valor da prestação, segundo o artigo 52, parágrafo primeiro do Código de Defesa do Consumidor, com limite máximo de 20%, sob pena de confisco.

6. ELISÃO NA JURISPRUDÊNCIA

Assim, parte-se para a pesquisa jurisprudencial. De primeiro, cabe dizer que a pesquisa foi feita a partir dos bancos de jurisprudência online dos respectivos tribunais. Para selecionar os julgados, buscou-se em primeiro plano acórdãos recentes dos tribunais superiores que tratassem do tema de maneira genérica, demarcando limites e formas interpretativas do conceito da Elisão e assim sua aplicação em Tribunais Regionais e de Justiça sendo escolhidos neste caso acórdãos que acabam por ser mais exemplificativos. Cumpre citar neste ponto a escassez de jurisprudência relativa ao assunto nos tribunais pátrios, de modo que não foram localizados julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que tratassem da Elisão como gênero.

Feitas tais considerações é necessário apontar qual o fundamento jurídico da Elisão Fiscal, ou o chamado Direito Fundamental de economizar impostos, bem como a posição do Poder Judiciário quanto à validade da Elisão Fiscal.

Atualmente no ordenamento brasileiro temos um único dispositivo que faz menção expressa à proibição deste Direito do Contribuinte, e vem na Lei Complementar 104 inseriu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN)²², estabelecendo suposta norma antielisiva.

Ocorre que, o referido dispositivo foi alvo de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que objetivava retirada do parágrafo único do ordenamento, entendendo que se tratava de norma antielisiva.

O desfecho dado para a referida ADI, no Supremo Tribunal Federal (STF), no entanto, acompanhou o voto da relatora, a Min. Carmén Lúcia, para considerar que o parágrafo único do art. 116 do CTN se trata não de norma antielisiva, como pensa grande parte da doutrina e a Confederação Nacional do Comércio (CNC) que apresentou a ADI, mas sim de norma antievasiva, sendo improcedente a ADI.

Nesse sentido, o voto da relatora considerou a diferença entre evasão e elisão, vale dizer, quanto a diferença pela ilegalidade ou legalidade dos meios utilizados para evitar, retardar ou dirimir a obrigação tributária, entendendo pela garantia constitucional dada ao contribuinte pela opção de utilizar meios lícitos para economizar tributos. Por isso, entendeu o parágrafo único do art. 116 do CTN como um dispositivo implementado para combater a evasão fiscal e não a elisão como entendia o autor da ADI.

Há quem diga, malgrado a interpretação adotada no voto, que o dispositivo supracitado pretenderia ser mesmo uma norma antielisão, dentre esses podemos citar os doutrinadores citados na ADI como Ives Gandra Martins, Ricardo Oliveira Mariz, e Ricardo Lobo Torres. Seguindo-se essa linha seria procedente a ADI uma vez que permite a administração fazer as vezes do legislador, ferindo a tripartição dos poderes, e permite que os entes federativos legislem sobre matéria geral por meio de lei ordinária já que a condição de eficácia desse artigo estaria condicionada à legislação ordinária posterior consoante seus próprios termos.

²² "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes 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.

Não obstante, essa interpretação merece ser afastada. Afinal, o próprio texto desse dispositivo não trata de interpretação econômica em matéria tributária, ou então de elisão abusiva, faz sim referência à “dissimulação”, ou simulação relativa, conceito de direito privado consistente em meio de evasão no âmbito do direito tributário. Desse modo, como, pelo princípio lógico do terceiro excluído (*tercium non datur*), não seria possível que um ato ou negócio jurídico fosse lícito (ou válido) para o direito civil, mas ilícito (ou inválido) no direito tributário. Admitir isso seria criar um paradoxo e ir contra a unidade do ordenamento jurídico.

Enfim, o voto da relatora foi de encontro à boa hermenêutica e está devidamente fundamentado. Conseqüentemente, portanto, existe um direito de economizar impostos, fundado nos princípios da livre disposição privada e autonomia da vontade, bem como nenhuma proibição da conduta em todo o restante do ordenamento, assim referido dispositivo deve ser tratado como somente mais uma vedação à evasão, perfeitamente claro que não está vedada a elisão, sendo inclusive direito subjetivo do contribuinte se utilizar de meios lícitos para economizar em tributos. Assim, não há que se falar em norma antielisiva no ordenamento jurídico pátrio e sim a existência de norma antievasiva, no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Dito tudo isso, fica claro que no entendimento do STF, a Elisão Fiscal pode ser definida como uma atitude praticada pelo contribuinte de forma a evitar, dirimir ou atrasar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sendo limitada pela própria Lei, ou seja, seria permitida toda atitude elisiva que não recaia sobre a simulação, elusão e/ou fraude fiscal, abuso de direito e/ou abuso de forma, não ocorra através de um negócio indireto ou contrarie a interpretação econômica do Direito Tributário atendendo a teoria do propósito negocial. E, por fim, as conseqüências de sua abusividade como sendo a desconsideração do negócio jurídico elisivo praticado com a cumulação de multa punitiva e de mora somado com eventual lançamento tributário de ofício pela Administração.

Assim, deve ser feita a ressalva de que apesar dos conceitos referidos anteriormente no trabalho, serem utilizados pela Administração, quase todos não merecerem consideração, no ponto de vista da prática tributária, no entanto, o CARF, como demonstrado através da jurisprudência do órgão juntada no presente, acaba

indevidamente os utilizando para desconsiderar a Elisão Fiscal, estabelecendo a autuação fiscal como se o negócio jurídico legítimo não tivesse ocorrido, além da fixação de multa. Faz-se necessário abordar qual a posição jurisprudencial sobre o assunto no plano das Cortes Locais, ou seja, se tende a concordar com o órgão administrativo ou desconstituir os autos de infração, dando ao contribuinte maior segurança e liberdade ao se planejar.

Ocorre que existem poucas decisões sobre a Elisão Fiscal, sendo que as localizadas, em sua maioria, indicam uma tendência de não reconhecimento de base legal para a desconsideração de atos e negócios jurídicos com base nesses fundamentos, teorias e instrumentos, apresentados anteriormente no presente trabalho. Destaca-se, a esse propósito, o acórdão paradigmático do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região²³:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO E CISÃO. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RESSARCIMENTO DE DANOS. DESPESAS COM SEGURO-GARANTIA. ART. 20 DO DL N. 1.598/77. ART. 7º, III, DA LEI N. 9.532/97. 1. A pessoa jurídica, antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que absorver patrimônio de outra em virtude de incorporação ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, baseado em rentabilidade futura, ainda que o aumento do capital social que deu origem ao ágio tenha sido integralizado com ações de sociedade integrante do mesmo grupo econômico, juntamente com capital de terceiros, poderá amortizá-lo na forma prevista no art. 7º, III, da Lei n. 9.532/97. 2. O capital social pode ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer outra espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro. 3. A interpretação fundada na substância econômica das operações de reorganização societária não autoriza que a autoridade administrativa transforme atos jurídicos perfeitos em imperfeitos na ótica exclusivamente tributária com o escopo de encaixá-los em uma tributação mais favorável aos interesses fazendários, violando a autonomia da vontade, a liberdade econômica, a proteção da confiança, a segurança jurídica e o princípio da legalidade. 4. A adoção de regras contábeis não pode se sobrepor às regras jurídicas que disciplinavam o ágio gerado na reorganização societária sem qualquer distinção em relação

23 TRF-4 - APL: 50580754220174047100 RS 5058075-42.2017.4.04.7100, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Data de Julgamento: 08/04/2021, SEGUNDA TURMA.

a empresas do mesmo grupo econômico. (...) 8. Apelação da União improvida e provida em parte a apelação da autora.

Nesse sentido, o Tribunal decidiu que, antes da vigência da Lei 12.973/14, não havia vedação à amortização do ágio em operações de estruturações societárias de empresas do mesmo grupo. Ora, como as operações relatadas referentes à prática elisiva das empresas do grupo Gerdau, que propôs a ação, foi anterior ao advento da lei, não houve incidência da norma tendo em vista o princípio da irretroatividade da lei.

Podemos assim perceber que o entendimento do STF sobre a legalidade tributária, é igual ao deste TRF. Assim, pode-se afirmar com mais certeza de que para descon sideração do negócio jurídico elisivo é necessária existência de determinação legal que expressamente vede a conduta, como foi decidido no caso, visto que o ágio interno não era proibido à época dos fatos, não há que se suscitar qualquer instrumento que não esteja previsto em Lei para descon siderar o negócio, visto que é permitido dentro do ordenamento.

Por fim, sobre o uso de interpretação econômica para sustentar a tributação no caso, deve ser igualmente tido como indevido por falta de disposição legal nesse sentido. Ademais, o órgão da administração que pretende cobrar tributos sobre fatos que a lei não incide fere o princípio da separação dos poderes ao usurpar o lugar devido ao legislador. Assim, é possível extrair do julgado que para fins de descon sideração da Elisão Fiscal é necessário que a prática elisiva seja expressamente vedada pelo ordenamento jurídico.

Entendimento esse que também se encontra refletido nos Tribunais de Justiça, como é o exemplo do Acórdão prolatado pelo TJ de Minas Gerais abaixo²⁴:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL - MESMA TITULARIDADE - EXCLUSIVIDADE - DESVIRTUAMENTO - ELISÃO FISCAL - ATIVIDADE LÍCITA. – (...) - A elisão fiscal não é vedada pelo ordenamento jurídico e não autoriza que o Fisco desconstitua as operações realizadas de acordo com a

24 TJ-MG - AC: 1000210049128001 MG, Relator: Renato Dresch, Data de Julgamento: 13/05/2021, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 14/05/2021

lei para que incida maior carga tributária sobre a operação - A criação de terceira pessoa jurídica com a finalidade de alterar a forma de recolhimento do ICMS, quando não vedada pelo ordenamento jurídico, constitui forma de elisão e não de evasão fiscal.

In casu, o contribuinte criou uma terceira pessoa jurídica para que a empresa em Minas Gerais, não recebesse mercadorias de somente uma filial do mesmo grupo, assim não iria operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade, o que resulta em tributação mais favorável. Em face disso o Estado argumentou que o contribuinte teria aberto um novo CNPJ com o único intuito de quebrar a exclusividade, realizando operações quase negligenciáveis, sem qualquer substância econômica, devendo assim, ser tributado como se operasse com mercadorias exclusivas de uma única filial.

Confrontado com esta situação, o Tribunal corretamente entendeu que na época dos fatos não havia qualquer vedação legal à criação da referida empresa, tampouco em relação à transferência de mercadorias para a Nestlé Brasil situada no Estado de Minas Gerais, ainda que a finalidade seja de efetuar o recolhimento do ICMS por substituição tributária nos estados de origem e não no Estado de Minas Gerais, com o objetivo final de reduzir a carga tributária, bem como, as transferências, apesar de ínfimas, ocorreram de fato, sendo assim não há que se falar em desconsideração do negócio jurídico elisivo.

Verifica-se então, que o judiciário sustenta o entendimento de que se o negócio jurídico elisivo é lícito não há que se falar em ilegalidade da Elisão Fiscal, visto que o Direito Tributário deve ser pautado no princípio da Estrita Legalidade Tributária, além do princípio constitucional da Legalidade e Segurança Jurídica.

Em face disso e da falta de norma antielisiva no ordenamento pátrio, como decidido pelo STF, em face da ADI nº 2.446, que considerou o parágrafo único do artigo 116 do CTN como sendo norma antievasiva, é patentemente inconstitucional a utilização destes conceitos não regulamentados em Lei para desconsiderar negócio praticado pelo contribuinte em tempo anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, visto clara violação aos direitos constitucionais da Legalidade, da Segurança Jurídica, da Autonomia da Vontade das partes e da Livre disposição, bem como dos princípios tributários da Estrita Legalidade, previsibilidade e calculabilidade,

bem como da vedação de subjetividade do juiz em matéria de Direito Tributário, sob pena de confisco, como bem exposto no Acórdão paradigmático do TRF4, trazido anteriormente no presente trabalho.

Sendo assim, possível afirmar a existência de um direito fundamental de economizar tributos tendo em vista o princípio constitucional da livre-iniciativa e da legalidade, com a conseqüente autonomia negocial dos contribuintes para arquitetarem seus negócios de modo a promover a elisão, observados, é claro, os limites legais, seno desarrazoado e ilegal punir o contribuinte por simplesmente fazer o que a Lei lhe permite que faça.

7. CONCLUSÕES

O intuito deste trabalho foi, primeiramente, explorar o terreno doutrinário no qual está inserido o ordenamento jurídico brasileiro no tocante à análise da Elisão Fiscal. Para isso, discorreu-se acerca da definição conceitual e interpretações utilizadas para entendimento do Direito Tributário, e em qual plano de legalidade a Elisão Fiscal se encontra.

Portanto, em face de todo o exposto, conclui-se:

Que (I) o conceito de Elisão Fiscal consiste no ato ou omissão que promova, seja no uso de normas de normas do próprio ordenamento jurídico, seja a partir do aproveitamento lícito de suas lacunas, a economia em matéria de tributos, retardando, diminuindo ou evitando o cumprimento da obrigação tributária, é a chamada tax avoidance.

Que (II) a Evasão Fiscal, é a atitude ilícita do contribuinte, que através de mecanismos ilegais tenta ludibriar e enganar a Receita para tentar pagar menos ou não pagar um imposto que deveria ser pago, visto que a hipótese de incidência já teria acontecido, tax evasion, a evasão fiscal que envolve o emprego de atos ilícitos tal como a sonegação.

Que (III) deve ser estabelecido como limite, para a prática elisiva, o estabelecido em Lei para o negócio jurídico prático, no âmbito do Direito Civil, sendo vedada a Fraude e Simulação Fiscal do negócio pretendido, pelo contribuinte e

proibindo assim, que a Administração se utilize de instrumentos não regulamentados para limitar a liberdade de disposição do particular.

E por fim, (IV), é possível afirmar que existe um direito constitucional do contribuinte de economizar tributos, desde que para fazê-lo sejam respeitados os limites normativos postos no ordenamento jurídico visto que, não é razoável punir alguém por seguir a lei. Por isso, aquele que se aproveita de suas lacunas, gozando da prerrogativa da livre-iniciativa, atua no campo da licitude, e deve estar, desse modo, protegido pelo direito objetivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALVES JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
2. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
3. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
4. BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento Tributário no CARF Pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconstituição/manutenção**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
5. CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
6. COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.
7. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky e IBET, 1977.
8. GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André. [Coord.]. **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
9. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
10. LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
11. MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
12. PINHO, João Ricardo Dias. **Negócio Jurídico no Direito Tributário: ensaio sobre uma teoria da simulação**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
13. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
14. TRIDIMAS, P. Takis. **Abuse of right in EU law: some reflections with particular reference to financial law**. In: DE LA FERIA, Rita; and VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law**. Oxford: Hart Law Books, 2011. p. 169-192, p. 169.
15. TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
16. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
17. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.