



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

BRUNO DOLLINGER FANTI

“Planejamento Tributário – Elisão, Elusão e Evasão Fiscal”

Direito Tributário

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

BRUNO DOLLINGER FANTI

“Planejamento Tributário – Elisão, Elusão e Evasão Fiscal”

Direito Tributário

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob orientação da Professora Dra. Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2018

BANCA EXAMINADORA:

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus por ter me amparado em todas as fases da minha vida.

Gostaria de agradecer aos meus pais, Mauro e Martha, meus maiores exemplos, que apesar das dificuldades, sempre estiveram presentes na minha vida, me ensinando o valor da honestidade, da educação e a dignidade que encontramos no trabalho.

Também, gostaria de agradecer a todo o corpo docente da PUC, o qual, no decorrer desses anos acadêmicos, ajudou a construir minha base moral e educacional, indispensável para que eu pudesse seguir meu caminho profissional de forma honrosa.

Dentro desse corpo docente, dedico o agradecimento especial à professora Dra. Íris Vânia Santos Rosa, minha orientadora, a qual, além de ser um exemplo de professora na sala de aula, com sua inteligência e simpatia, sempre me atendeu com muita paciência e atenção, para me guiar durante os passos desse trabalho.

Resumo

Diante do anseio arrecadatário do Fisco (em suas diferentes esferas) e, especificamente, em tempos de crise como os atuais, os contribuintes procuram diminuir seus gastos para que possam ganhar fôlego na disputa concorrencial existente no mercado. Nesse sentido, a economia realizada pelas sociedades empresárias não engloba apenas cortes de custos e reestruturação do sistema de produção, mas também a tentativa de reduzir a carga tributária.

Assim, o planejamento tributário tem se mostrado um importante aliado das empresas, mas, em alguns casos, pode trazer problemas ainda maiores, considerando que nem sempre esse planejamento ocorre de acordo com a legalidade, ainda mais se considerarmos a enorme resistência por parte da Administração Tributária em aceitar referidas práticas, tornando-as cada vez mais restritas.

O objetivo do presente estudo será abordar os aspectos mais importantes relacionados aos planejamentos tributários, sob o enfoque dos institutos da Elisão, Elusão e Evasão Fiscal, mencionando também os aspectos constitucionais que circundam o tema.

PALAVRAS-CHAVE: planejamento tributário; elisão; elusão, evasão fiscal.

Abstract

Faced with the tax authorities's eagerness to collect (in their different competences) and, specifically, in times of crisis as current, taxpayers seek to lessen their expenses, so they can gain traction in the existing competitive market dispute. In this sense, the economy held by the companies not only includes cost cuts and restructuring of the production system, but also the attempt to reduce the tax burden.

In this way, tax planning has proved to be an important ally of the companies, but in some cases can lead to even greater problems, considering that this planning does not always takes place according to the legality, even more if we consider the enormous resistance from the Tax Administration to accept such practices, making them increasingly restricted.

The objective of this paper is to study the most important aspects related to tax planning, under the focus of the avoidance, elusion and evasion tax institutes, also mentioning the constitutional aspects related to the issue.

KEY-WORDS: tax planning; tax avoidance; tax elusion; tax evasion.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	7
2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	9
2.1 – Princípio da Legalidade Tributária	11
2.2 - Princípio da Tipicidade Tributária	13
2.3 – Princípio da Anterioridade	14
2.4 – Princípio da Livre Iniciativa	15
2.5 – Princípio da Segurança Jurídica	17
2.6 – Princípio da Capacidade Contributiva	18
3 – O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	21
4 – ELISÃO FISCAL, ELUSÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL	27
4.1 – Elisão Fiscal	27
4.2 – Elusão Fiscal	30
4.3 – Evasão Fiscal	35
5 – O ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA “ANTIELISIVA”	41
5.1 – Inconstitucionalidade da norma geral antielisiva	42
5.2 - Constitucionalidade da norma geral antielisiva	45
6- CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	50

1 – INTRODUÇÃO

Este estudo visa abordar o tema do Planejamento Tributário, sob o enfoque dos institutos da Elisão, Elusão e da Evasão Fiscal.

Em breve explanação, o Planejamento Tributário consiste na adoção de certas medidas pelos contribuintes, para que possam diminuir a sua carga tributária e aumentarem os seus ganhos.

O tema que será abordado nesse trabalho é amplamente discutido no ramo do Direito Tributário, sendo que as discussões trazidas pelos doutrinadores acerca dessa temática fomentam grandes divergências.

Tal fato se dá, pois estamos diante de posições evidentemente contrárias na relação jurídica tributária, onde de um lado temos o contribuinte buscando meios para a redução da carga tributária e, do lado oposto, o Fisco com sua ânsia arrecadatória, buscando tolher esses meios encontrados pelos contribuintes.

Nesse contexto de constantes divergências entre as partes, existe o sutil limite entre a legalidade e a ilegalidade. Isso porque, muitas vezes essas práticas que visam à diminuição da carga tributária possuem apenas uma roupagem de legalidade, estando presente o intuito de burlar a lei para este fim.

Considerando esse fato, a Administração Tributária vem diminuindo cada vez mais os limites para a realização dessas práticas. Porém, há de se ressaltar que nem toda prática adotada pelos contribuintes para a redução da carga tributária é considerada ilegal, razão pela qual, em contrapartida, deve ser dosado o poder de ingerência do Fisco nesse ponto.

Diante desse cenário é que se pretende elaborar o presente estudo, abordando os institutos presentes nessa prática e demonstrando de maneira objetiva os limites de cada um.

Para isso, serão explorados princípios constitucionais do nosso ordenamento jurídico, visando demonstrar as garantias e deveres dos contribuintes perante a Administração Tributária.

Ato contínuo, buscaremos explorar de forma objetiva o conceito de planejamento tributário e suas formas de realização (aceitas e não aceitas pelo nosso ordenamento jurídico). Para tanto, utilizaremos doutrinas variadas e demonstraremos como ocorre na prática, através de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Ao final, abordaremos os meios que o Fisco vem criando para tentar dificultar cada vez mais a aplicação do planejamento tributário pelos contribuintes, através da criação das chamadas normas antielisivas.

Como já citado em outra oportunidade, o objetivo desse trabalho é explorar de forma objetiva esse controverso tema, porém sem ter o condão de esgotá-lo, visto que seria uma tarefa praticamente impossível.

2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal, também conhecida como Carta Magna, encontra-se no ponto mais alto do ordenamento jurídico pátrio, tornando-se verdadeiro fundamento de validade para as demais normas existentes.

Considerando isso, certamente um dos aspectos mais marcantes da Constituição Federal pátria é a existência de inúmeros temas em seu corpo textual, que vão desde institutos relevantes, como as garantias dos indivíduos expostas nas chamadas cláusulas pétreas, até aos temas de pouca relevância, como no caso da determinação do Colégio Pedro II ser mantido na órbita federal¹.

Nessa vasta abrangência de temas, pode-se notar que grande parte se refere ao sistema tributário brasileiro, onde estão presentes diversas normas que ditam de forma particularizada as condutas de ambos os polos da relação jurídico-tributária: o contribuinte e a Administração Tributária.

Diante desse cenário, não se pode olvidar que, dentre as normas jurídicas presentes na Constituição Federal, a observância aos princípios é de enorme relevância para a validade dos atos praticados pelas partes.

Nesse sentido, nas palavras de Patrícia de Aragão Arrais:

[...] os princípios são normas jurídicas gerais e abstratas, explícitas ou implícitas, que revelam os valores superiores da sociedade, apresentando-se como norteadores da preferência do meio pela adoção de certas condutas que devem ser observadas. Têm por finalidade justamente conferir unicidade ao sistema jurídico, orientando o jurista na busca da significação das normas.²

Como visto, os princípios são normas gerais e abstratas que atuam como verdadeiros norteadores da sociedade. Deste modo, considerando que a Constituição Federal é o cume da pirâmide normativa brasileira, os princípios insculpidos nela são de extrema relevância para a harmonia do sistema jurídico.

¹ Brasil, Constituição. 1988. Art. 242, § 2º.

² ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Conforme ensinamentos de Luciano Alaor Bogo:

Princípios constitucionais fundamentais, também chamados de princípios estruturantes, ordenadores, ou estruturas fundamentais do Estado Constitucional, são aqueles que pretendem representar o núcleo essencial da constituição, atribuindo-lhe uma determinada identidade de estrutura.³

Deste modo, em relação ao sistema tributário brasileiro, existem diversos princípios grafados na Carta Magna que norteiam, tanto os contribuintes como os entes públicos, em relação à tributação e aos seus limites. Como bem explanado pela jurista Patrícia de Aragão Arrais:

[...] temos na Constituição Federal a indicação dos entes autorizados a instituir tributos e quais tributos podem ser criados, a eleição dos fatos jurídicos que podem ser tributados, os respectivos sujeitos passivos, as garantias dos contribuintes, etc. Um sistema tão extenso e brilhante que contempla diversos interesses, seja do Estado ou indivíduo, ao assegurar a autonomia política e financeira dos entes federativos, a convivência harmônica entre si e a proteção dos contribuintes contra eventuais arbitrariedades do Estado no exercício do poder de tributar.⁴

À vista disso, considerando que os princípios constitucionais são verdadeiros norteadores das condutas da sociedade como um todo, ou seja, são aplicados a ambos os polos da relação jurídico-tributária, qualquer forma de alteração na tributação, seja para diminuir a carga tributária ou para aumentá-la, deverá seguir fielmente o que dispõem esses preceitos normativos.

Nessa toada, são diversas as normas constitucionais que versam sobre tributação, impondo limites e deveres às partes, como no caso do princípio da legalidade tributária, princípio da tipicidade tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da isonomia, princípio da livre iniciativa, vedação ao confisco e tantos outros que indicam o trajeto a ser seguido, para que inexista qualquer possibilidade de arbitrariedades ou ilegalidades.

Apesar da vasta gama de princípios constitucionais, traremos destaque aos de maior relevância quando o assunto é planejamento tributário, conforme abordaremos a seguir.

³ BOGO, Alaor Luciano. **Elisão Tributária – Licitude e abuso do direito**. 1ª ed., 3ª tiragem, Curitiba: Juruá Editora, 2008, p. 75.

⁴ ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 23.

2.1 – Princípio da Legalidade Tributária

Inicialmente, traz-se à baila o princípio da legalidade, sendo este um dos mais importantes quando o assunto é planejamento tributário.

A Carta Magna trouxe em seu artigo 5º, inciso II, um dos preceitos normativos mais importantes para a convivência do ser humano em sociedade, ditando que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Isso significa que nenhum cidadão poderá cobrar (em sentido amplo, não apenas pecuniário) algo do outro, caso não haja lei que estabeleça esse tipo de cobrança.

Em razão de tamanha importância deste princípio, que se tornou garantia fundamental do ser humano, o legislador originário trouxe novamente em nossa Carta Magna este preceito, todavia, dessa vez, direcionado ao sistema tributário.

Assim, em seu artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, o legislador originário estabeleceu que *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

Veja-se que, para que seja instituído algum tributo ou para que haja a sua majoração, deve existir lei para isso. O que pretendeu o legislador foi resguardar os direitos dos cidadãos para que não existam arbitrariedades pelo Fisco, especificamente no que tange à propriedade do contribuinte, ao ponto que somente poderá ser cobrado o que estiver prescrito em lei.

Sendo assim, pode-se dizer que, somente se houver o preenchimento da regra-matriz de incidência tributária é que a exação poderá ser concretizada. Em referência ao princípio da legalidade, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

[...] se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério

peçoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais⁵.

Note-se que não há espaço para a Administração Tributária cobrar o que não estiver prescrito em lei, sob pena de evidente inconstitucionalidade da cobrança.

Nesse contexto, para uma melhor visualização sobre a importância do referido princípio, colaciona-se ementa de recente julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal. Naquela oportunidade, afastou-se a majoração de taxa através de ato infralegal, veja-se:

Direito Tributário. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à Legalidade Tributária. Agravo regimental provido. 1. **É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal.** Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. **2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas.** 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário⁶. (destaquei)

Como bem exposto pela ministra relatora, a legalidade tributária funciona como verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, tamanha a sua importância.

Considerando isso, temos o presente princípio como um dos pilares do planejamento tributário. Isso porque, desde que em observância aos preceitos legais, o contribuinte poderá optar por meios menos gravosos para o recolhimento de tributos ou até mesmo optar por formas que o afaste da subsunção do fato à norma, eximindo-o por completo da cobrança do tributo.

Veja-se que, qualquer que seja a opção escolhida, tudo será realizado dentro dos ditames constitucionais do princípio da legalidade, tornando este princípio, um verdadeiro alicerce para a segurança jurídica.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015, p. 309.

⁶ STF – Recurso Extraordinário nº 959274/SC - Relatora Ministra Rosa Weber – Julgado em 29 de agosto de 2017.

2.2 - Princípio da Tipicidade Tributária

Em consonância com o princípio da legalidade, encontra-se o princípio da tipicidade tributária, que consiste, basicamente, no dever do legislador de se atentar para todos os elementos constantes na regra-matriz de incidência tributária quando da criação da norma.

Isso significa que, para que todo tributo possa ser instituído e cobrado, deve-se conter a hipótese e o consequente da norma tributária. Deste modo, o contribuinte somente terá o dever de recolher o tributo, caso pratique as condutas previstas na norma e, uma vez praticando-as, terá como consequência o dever de recolher o tributo ao Fisco.

Tal princípio funciona como verdadeira proteção ao contribuinte, para que possa ser cobrado apenas pelo o que está estritamente tipificado em lei, sem que haja possibilidade do Fisco de criar qualquer desvirtuação da norma para a realização de uma cobrança abusiva.

Tal princípio aplica-se, inclusive, no caso das sanções impostas aos contribuintes. Ou seja, somente se a penalidade estiver tipificada na norma jurídica é que poderá ser aplicada a estes. Nesse sentido, extrai-se trecho da ementa de julgado proferido no CARF, afastando a aplicação da penalidade em observância ao princípio da tipicidade, veja-se:

[...]

INFORMAÇÃO INEXATA NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. ATIPICIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA.

Em obediência ao princípio da tipicidade, a multa regulamentar de 1% vazada no artigo 711 inciso III do Decreto nº 6.759/2009, somente se aplica ao beneficiário de regime que prestar informação de natureza administrativo-tributária de forma inexata ou incompleta, desde que demonstrado o prejuízo à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, o que não restou comprovado. (destaquei)

[...] ⁷

⁷ CARF - Processo Administrativo nº 10074.720018/2013-44, Acórdão nº 3402-003.049- 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de abril de 2016.

Como se depreende da leitura do trecho da ementa, foi afastada a aplicação da multa pela “atipicidade”, ou seja, o fato praticado pelo contribuinte não estava tipificado na norma ensejadora da sanção.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da tipicidade tributária é definido em duas dimensões, a saber:

[...] (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como “regra-matriz de incidência”⁸.

Como se nota, o legislador deve se atentar à estrita necessidade de a legislação trazer os elementos da regra-matriz de incidência tributária, para que, somente se ocorrendo a concretização dos elementos no plano fático, ocorrerá a subsunção à norma que desencadeará a cobrança do tributo.

Nesse sentido, pode-se dizer que o presente princípio possui estrita relação com o planejamento tributário, pois o contribuinte possuirá respaldo para praticar condutas que não estejam tipificadas nas normas, como meio de trazer uma menor onerosidade aos seus negócios através da redução da carga tributária, sem que o Fisco pratique qualquer tipo de cobrança de forma arbitrária e ilegal.

2.3 – Princípio da Anterioridade

No que tange à anterioridade, o legislador originário trouxe a garantia ao contribuinte de não ser pego de surpresa com a cobrança de tributos. Isso porque, a essência desse princípio consiste na proibição da cobrança de tributo, no mesmo exercício que tenha sido publicada lei que o majorou ou o instituiu.

Referido princípio impede que o contribuinte seja pego de forma inesperada, com a instituição de um tributo ou o seu aumento de forma repentina. Assim, em

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015, p. 314.

observância a esse princípio, poderá se preparar para a exação instituída ou majorada.

Considerando isso, a cobrança do tributo que estiver em desacordo com o referido princípio estará fadada ao fracasso. Isso se aplica, inclusive, para os casos em que ocorra o aumento indireto do tributo, veja-se:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – MERCADORIAS EM ESTOQUE – INOVAÇÃO ONEROSA – PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE – OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. **Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da inovação quanto a mercadorias no regime de substituição tributária, alcançadas aquelas em estoque, surge o dever de observância aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, geral e nonagesimal, constantes das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.⁹ (destaquei)**

É notório o fato de que se trata de uma garantia ao contribuinte, ante a ânsia arrecadatória do Fisco. Assim, igualmente aos princípios já abordados, este princípio constitucional possui notória relação com o planejamento tributário.

Isso se dá, pois caso o contribuinte adote medidas legais para se eximir da cobrança de tributo, não poderá o Fisco identificar tal ato e simplesmente instituir um novo tributo (ou majorar um já existente) e começar a cobrá-lo de forma imediata, como meio de compensação em relação às medidas adotadas para a redução da carga tributária.

Para que possa realizar essa cobrança, deve-se esperar o próximo exercício financeiro, momento em que o contribuinte já terá se assimilado com a nova tributação e adotado práticas para manter os seus ganhos nas relações comerciais.

2.4 – Princípio da Livre Iniciativa

Outro princípio insculpido na Carta Magna e que é trazido em duas oportunidades em seu texto é o princípio da livre iniciativa.

⁹ STF – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 457792/RJ - Relator Ministro Marco Aurélio – Julgado em 10 de novembro de 2015.

A *priori*, em seu artigo 1º, a Carta Magna nos traz os fundamentos que amparam o Estado Democrático de Direito e, especificamente, em seu inciso IV, indica que dentre os fundamentos estão *os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*.

Em momento posterior, o Texto Constitucional nos traz em seu artigo 170, os chamados princípios gerais da atividade econômica, com a prescrição de que esta é *fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*.

Como se depreende pela simples leitura desses preceitos constitucionais, pode-se notar que a livre iniciativa possui papel fundamental na estrutura da sociedade como um todo.

Em razão disso, temos como pontos de idêntica importância a dignidade da pessoa humana, bem como a iniciativa do particular para fins de produção e circulação de bens. E nesse sentido, como se sabe, o objetivo da iniciativa privada é sempre a obtenção de lucro.

Nessa toada, para uma melhor ilustração sobre o tema, colaciona-se trecho da ementa de recente julgado proferido no CARF, onde o julgador expõe a importância da livre iniciativa para o Estado Democrático de Direito, veja-se:

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal. (destaquei)

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, aufere mais

rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.¹⁰ (destaquei)

[...]

Diante do citado julgado, verifica-se a grande importância que este princípio tem em nosso sistema jurídico, sendo imprescindível a sua observância.

Sendo assim, os legisladores ao criarem as regras tributárias devem sempre se atentar para ambas as partes: o trabalhador e a iniciativa privada, visando sempre a preservação destes como meio de proteção à ordem econômica do país.

E nesse contexto, se faz presente a relação entre o planejamento tributário e o princípio da livre iniciativa, de modo que na falta de legislação que estabeleça o oposto, o contribuinte sempre poderá tomar iniciativa para adotar novos meios com fim de ampliação de seus resultados financeiros.

Como consequência disso, teremos a formação de um círculo vicioso “do bem”, com a geração de novos empregos e movimentação da economia.

2.5 – Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é um dos princípios mais importantes prescritos em nossa Constituição Federal e decorre do Estado Democrático de Direito.

A sua normativa encontra-se no artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Magna, onde é prescrito que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*. Assim, com a observância desses preceitos normativos alcançaremos a chamada segurança jurídica, fundamental para que os contribuintes possam praticar atividades mercantis no país.

¹⁰ CARF - Processo Administrativo nº 10530.721637/2011-60, Acórdão nº 9101-002.794 – Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 09 de maio de 2017.

Nesse sentido, podemos dizer que a própria previsibilidade da tributação traz segurança jurídica ao contribuinte. No que se refere a isso, os próprios princípios constitucionais acima estudados corroboram para essa previsibilidade na tributação, em específico o da anterioridade.

Diante de tamanha importância, não poderia ser diferente a posição adotada pelo CARF, no julgamento de um recurso fiscal, conforme trecho da ementa a seguir transcrito:

[...]

LANÇAMENTO.

O lançamento é atividade vinculada à lei.

SEGURANÇA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

A segurança jurídica, ao lado da justiça, é um dos pilares do sistema jurídico. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.¹¹ (destaquei)

Como bem exposto pelo julgador, a segurança jurídica refere-se a um verdadeiro pilar para o sistema jurídico.

À vista disso, não precisa de muito para perceber que o referido princípio constitucional possui estrita relação com o planejamento tributário.

Tal fato se dá, pois ele ampara os contribuintes em relação às arbitrariedades realizadas pela Administração Tributária, ao ponto que, o negócio jurídico realizado sob o manto da legalidade, jamais poderá ter sua validade negada, mesmo quando tratamos de redução da carga tributária.

2.6 – Princípio da Capacidade Contributiva

Em continuidade aos princípios constitucionais relacionados ao planejamento tributário, temos o da capacidade contributiva, que nos traz a ideia básica de que o Estado deverá cobrar mais, de quem pode pagar mais.

¹¹ CARF - Processo Administrativo nº 16682.720233/2010-11, Acórdão nº 1101-000.835 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 04 de dezembro de 2012.

O artigo 145 da Carta Magna, em seu parágrafo primeiro, estabelece que os impostos serão graduados, sempre que possível, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o estado mediante parcelas de seu patrimônio¹².

Como visto, a Constituição Federal garantiu ao legislador a liberdade para eleger no antecedente da norma, conteúdo de caráter econômico, para que os contribuintes sejam assim tributados.

No caso, referido princípio pode se apresentar de diversas formas na tributação, como através de alíquotas progressivas e de variação na base de cálculo dos tributos. Porém, sempre com base no caráter contributivo do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal explicitou bem referido entendimento, conforme se verifica na ementa a seguir transcrita:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITR. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM PERÍODO ANTERIOR À EC 42/2003. LEI 8.847/1994. INEXISTÊNCIA DE CONTRARIEDADE À REDAÇÃO ORIGINAL DO 153, § 4º, DA CF. ART. 145, § 1º, DA CF. **NECESSIDADE DE TODOS OS IMPOSTOS GUARDAREM RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO, INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIREM CARÁTER REAL OU PESSOAL. IMPOSTOS DIRETOS. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas. II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III – Agravo regimental a que se nega provimento.¹³ (destaquei)**

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015, p. 345.

¹³ STF – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 720945/SP - Relator Ministro Ricardo Lewandowski – Julgado em 09 de setembro de 2014.

Sendo, como se depreende da leitura da citada ementa, *todos os impostos devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo*. Assim, o contribuinte que demonstra maior capacidade de contribuir, deve pagar mais do que o que o contribuinte que demonstra uma menor capacidade.

Logo, é notório que o contribuinte poderá adotar meios lícitos que demonstrem uma capacidade econômica de forma menos onerosa do que outras, visando a redução dos encargos tributários.

Nesse contexto, o planejamento tem ligação com o presente princípio, pois o contribuinte poderá compor suas atividades mercantis de forma que demonstre uma menor capacidade econômica, sempre dentro dos ditames legais, de modo a diminuir a incidência dos tributos que tenham como antecedente da norma, conteúdo de caráter econômico.

Diante disso, podemos concluir que os princípios constitucionais respaldam os particulares no tocante ao planejamento tributário, trazendo garantias frente os anseios arrecadatórios do Fisco.

Como visto, esses são apenas alguns dos princípios constitucionais mais relevantes e que possuem estrita relação com o planejamento tributário, sendo certo que poderíamos discorrer durante páginas sobre eles. Entretanto, não é o foco do presente estudo.

Visto isso, passaremos a abordar o conceito do planejamento tributário e suas formas.

3 – O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Passadas essas considerações acerca das normas constitucionais autorizadoras do planejamento tributário, que funcionam como verdadeiro fundamento de validade para essa prática, traremos o conceito do tema (objeto principal desse estudo) e abordaremos os seus institutos.

Inicialmente, importante tecer breve consideração acerca da necessidade de arrecadação de tributos pelo Estado e a consequente carga tributária brasileira.

Para que um Estado possa funcionar e cumprir com as funções a que lhe são atribuídas, é primordial a arrecadação de recursos para o financiamento dessas funções.

O professor Eduardo Sabbag explica que:

A cobrança de tributos se mostra como principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa, e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.¹⁴

Considerando isso, no mundo capitalista, o contribuinte que vive sob a égide de um determinado Estado é responsável pelo financiamento dessas funções. Por sua vez, esse financiamento é realizado através de cobranças pecuniárias impostas por esse Estado. É a chamada tributação.

Logo, temos que a tributação é o instrumento utilizado para a arrecadação de capitais destinados à manutenção e desenvolvimento da máquina estatal. Para o professor Hugo de Brito Machado:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia¹⁵.

Em contrapartida a essa necessidade de arrecadação, é de suma relevância que a cobrança dos tributos não alcance patamares tão elevados que façam com

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 39.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 24.

que a economia desacelere, causando o fechamento de empresas e o consequente aumento do desemprego. Deverá sempre existir uma harmonia, entre o que é necessário para o funcionamento da máquina pública e o que é razoável para que os contribuintes possam continuar produzindo riqueza no país.

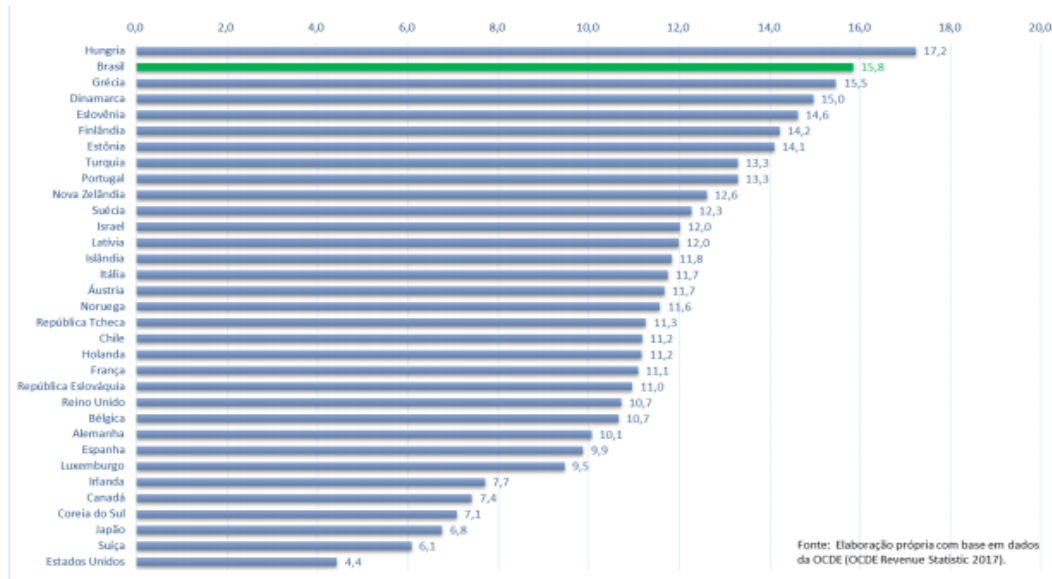
Entretanto, nem sempre é assim e muitas vezes a carga tributária acaba sufocando o contribuinte.

Nessa toada, como se sabe, a arrecadação de tributos no Brasil é uma das mais elevadas do mundo, o que torna a atividade empresarial demasiadamente onerosa. Sendo assim, podemos dizer que a carga tributária - relação entre o produto arrecadado pelo Fisco e o Produto Interno Bruto ("PIB") - do país é extremamente alta.

De acordo com dados da Receita Federal do Brasil¹⁶, no ano de 2016 a Carga Tributária Bruta ("CTB") brasileira alcançou a impressionante marca de 32,38% (trinta e dois vírgula trinta e oito por cento), ou seja, praticamente um terço do PIB brasileiro. Desta porcentagem, a maior parte recai sobre os bens e serviços.

A título ilustrativo, para o mesmo ano, se compararmos a carga tributária brasileira incidente sobre os bens e serviços com a incidente sobre bens e serviços dos países que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE"), o Brasil fica em segundo lugar na posição, perdendo apenas para a Hungria, veja-se:

¹⁶Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. – acessado em 23 de janeiro de 2018.



Fonte: Receita Federal do Brasil (Carga Tributária no Brasil 2016)¹⁷

Soma-se a essa elevada carga tributária a incompetência dos governantes para uma boa destinação do produto dessa arrecadação e tem-se um país cheio de incertezas e desafios para o contribuinte/empresário.

Como consequência da ineficiência dos governantes, além de suportar tamanha onerosidade, os contribuintes por vezes precisam arcar com elevados custos para suprirem com as atividades inerentes ao Estado, como a segurança, por exemplo, de modo que possam praticar suas atividades de forma plena.

Assim, nos tempos atuais, em que a concorrência no mundo empresarial está cada vez maior, qualquer possibilidade de redução dos custos na atividade mercantil com o fim de obter um preço final mais competitivo no mercado, é vista com anseio pelos empresários/contribuintes.

Em razão disso, o planejamento tributário vem ganhando cada vez mais notoriedade no país, tornando-se um verdadeiro “meio de sobrevivência” na disputa concorrencial.

Visto isso, e como já citado alhures, podemos dizer que o planejamento tributário consiste na adoção de práticas com o intuito de reduzir a carga tributária, de modo a tornar a atividade mercantil menos onerosa.

¹⁷ Idem.

O professor Marco Aurélio Greco, analisando o tema, ensina que o planejamento tributário é o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”¹⁸ e em relação ao que seria entendido como legal, aduz que “conduta legal tem sentido amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios jurídicos).”¹⁹

No mesmo sentido são as palavras do professor Leonardo Aguirra de Andrade:

Em uma acepção genérica, o planejamento tributário poderia ser compreendido como uma atividade de identificação de alternativas lícitas para minimizar, postergar ou extirpar a carga tributária suportada pelas pessoas físicas ou jurídicas²⁰.

Nessa toada, em linhas gerais, temos que o planejamento tributário é a adoção de práticas legais para a desoneração tributária. Note-se que os autores são claros ao aduzir que o planejamento tributário consiste em adoção de práticas legais (lícitas).

Isso porque, devemos considerar que essas práticas não podem ser adotadas livremente pelos contribuintes, sob pena de serem consideradas abusivas aos olhos do Fisco e, como consequência, serem desconsideradas.

Essas práticas abusivas são caracterizadas pelo Fisco como verdadeiros atos ilícitos.

Nesses casos, a desconsideração do planejamento é válida, visto que decorrente do chamado “abuso de direito”, consistente na adoção de prática com aparente legalidade, mas para fins ilegais.

Deste modo, para que tenhamos a desconsideração das práticas adotadas pelo contribuinte para a desoneração tributária, a presença da ilicitude é elemento essencial. O professor Hugo de Brito Machado expõe com clareza que:

Como consideramos a ilicitude essencial para permitir a desconsideração, pelo Fisco, de um ato ou negócio jurídico praticado

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 108.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109.

²⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 29.

pelo contribuinte, temos de considerar que a ilicitude é um elemento decisivo para a caracterização do abuso de direito²¹.

Apesar disso, é imperioso ressaltar que o planejamento tributário realizado dentro do campo da licitude é perfeitamente válido em nosso ordenamento jurídico.

Visto isso, quando tratamos do tema planejamento tributário, inevitavelmente alguns institutos vêm à tona, como no caso da elisão fiscal, elusão fiscal e da evasão fiscal. Aliás, no que tange a esses institutos, vale destacar, como exposto por ANDRADE (2016, p.34), que está longe de existir um consenso na doutrina brasileira sobre os seus conceitos e até aonde iria a licitude para essas práticas²².

Apesar disso, para o presente estudo, adotaremos a corrente que acredita-se ser a majoritária (ou a que existe um maior consenso entre os estudiosos do direito) que defende que a elisão fiscal seria a forma lícita de realizar o planejamento tributário, enquanto as outras duas as formas ilícitas.

Como exemplo desse posicionamento, trazemos os ensinamentos do professor Heleno Tôrres:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer: i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante *legítima economia de tributos (elisão)*; ii) descumprimento a legislação diretamente (*evasão*); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando de negócios lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar norma tributária (*elusão*)²³.

Importa ressaltar que, mesmo se considerarmos as divergências doutrinárias, é certo que referidos institutos estão intimamente ligados e se relacionam ao desejo do contribuinte de diminuir sua carga tributária. Porém, como citado, suas formas vão da licitude à ilicitude tributária.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 23.

²² ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 34.

²³ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173-174.

Para ARRAIS (2010, p. 30/31) existe uma linha tênue que distingue os comportamentos dos contribuintes, especificamente no que tange ao comportamento elisivo, praticados sob o manto da legalidade, e os praticados com atos ilícitos, que vão de encontro com a lei, cabendo ao intérprete do direito identificar as distinções e delimitar a atividade tributária do Estado²⁴.

Sendo assim, mesmo se considerarmos as divergências aqui apontadas, é notório o fato de que a Constituição Federal permite ao contribuinte adotar práticas que tragam uma maior economia de tributos.

Contudo, deve-se sempre se atentar para os limites dessas práticas, visto que em inúmeras vezes são empregados meios ardilosos e fictícios, fugindo completamente do limite legal. Nesses casos, referidas práticas são insustentáveis diante do Fisco, razão pela qual devem ser rechaçadas pelos contribuintes.

A seguir, passaremos a analisar as figuras do planejamento tributário, especificamente quanto à elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal.

²⁴ ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 30-31.

4 – ELISÃO FISCAL, ELUSÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

Passadas as considerações acerca dos princípios constitucionais relacionados ao planejamento tributário, passaremos a abordar os conceitos e diferenças das formas de planejamento.

Como citado alhures, adotaremos como premissa o conceito de elisão fiscal como sendo o planejamento tributário lícito e a elusão fiscal, assim como a evasão fiscal, as formas de planejamento tributário que são consideradas ilícitas.

4.1 – Elisão Fiscal

Conforme já citamos nesse estudo, no ordenamento jurídico brasileiro existem normas que autorizam os contribuintes a adotarem medidas mais benéficas com o intuito de reduzirem a carga tributária. Essas medidas, para que sejam válidas, obviamente, devem estar dentro do campo da licitude.

Na atualidade, a concorrência existente no mundo mercantil é cada vez mais acirrada, fazendo com que os contribuintes necessitem cada vez mais de meios que diminuam seus custos, para se tornarem mais competitivos no mercado. Isso porque, o ônus tributário incidente sobre as operações mercantis são cada vez maiores, deixando o negócio muitas vezes impraticável e fazendo com que muitas empresas encerrem suas atividades após alguns anos.

Não é demais lembrar que o Fisco vem dificultando cada vez mais as práticas elisivas realizadas pelos contribuintes, não sendo tarefa simples a redução dos custos. Entretanto, como já citamos, o ordenamento jurídico brasileiro permite ao contribuinte a adoção desses meios, sendo medida de justiça a sua realização.

Considerando isso, temos a figura da elisão fiscal como a prática lícita do planejamento tributário. Consiste em medidas adotadas pelos contribuintes para que não ocorra a hipótese de incidência tributária. Ou então, se ocorrida, que seja menos custoso do que poderia ser, caso o contribuinte não tivesse adotado tais práticas.

Como ensina ARRAIS (2010, p. 32) as práticas adotadas pelos contribuintes para a redução da carga tributária são de caráter preventivo, isso quer dizer que os contribuintes atuam em momento anterior ao da hipótese de incidência do tributo,

para que esta não se concretize, ou então, se concretizada, seja de uma forma menos agressiva aos bolso destes.²⁵

No mesmo sentido, o professor Roque Antônio Carrazza ensina que:

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo²⁶.

Como bem exposto pelo citado doutrinador, as condutas elisivas são aceitas em nosso ordenamento jurídico, sendo plenamente aplicável pelos contribuintes. O citado doutrinador prossegue com seu raciocínio:

Na elisão fiscal o contribuinte consegue evitar a prática do fato imponible tributário deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (hipótese de incidência tributária) ou praticando outro a que a mesma lei não atribui consequências fiscais ou lhe atribui consequências menos gravosas. Como vemos, constitui um recurso legítimo, inobjektável tanto sob o ponto de vista do Direito quanto o puramente ético, pois pressupõe a natureza lícita dos meios utilizados, a eficácia destes (no sentido de produzirem resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato imponible (fato gerador “in concreto”) da obrigação tributária.²⁷

Deste modo, temos que a elisão tributária tem como pilar as brechas existentes na legislação, fazendo com que os contribuintes as utilizem a seu favor, desde que respeitado o ordenamento jurídico.

Como exemplo de planejamento tributário lícito, uma das condutas utilizadas pelos contribuintes para este fim diz respeito à reestruturação societária através da cisão, fusão ou incorporação empresarial.

²⁵ ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 32.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31^a ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2017, p. 369/370.

²⁷ Idem.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) julgou válida a elisão fiscal praticada pelo contribuinte que havia realizado a reestruturação societária através da cisão parcial da empresa.

No caso, o contribuinte segregou suas atividades em várias empresas pertencentes ao mesmo grupo, de modo a racionalizar as operações, com o fim de reduzir a carga tributária. Para melhor ilustrar o exposto, extrai-se trecho do julgado:

No caso concreto, a cisão parcial, através da qual a ora Recorrente desmembrou suas atividades em várias empresas do mesmo grupo, por estar expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária, data vênia não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária. Nesse sentido a Jurisprudência Administrativa, tem reiteradamente proclamado a nulidade e ilegalidade dos lançamentos fiscais que pretendem desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo [...].²⁸

O julgador ainda continuou para finalizar o voto:

[...] uma vez evidenciado de um lado, que não há simulação no desmembramento de suas atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, e de outro lado a ilegalidade da pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, não subsistem nem se justificam tanto a acusação (de suposta simulação na cisão parcial), como as exigências fiscais decorrentes da desconsideração da cisão.

Note-se que, no caso trazido à baila, o contribuinte utilizou-se da reestruturação societária para fins de redução da carga tributária, sendo essa apenas uma das formas lícitas para a economia de tributos.

Apenas para melhor entendimento do caso citado, a parte da empresa segregada pelo contribuinte, por não se enquadrar no conceito de estabelecimento industrial, era desobrigada do recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”) sobre o resultado da revenda de seus produtos, que já haviam sido *tributados exclusivamente pelo sistema monofásico nas empresas industriais*.

²⁸ CARF - Processo Administrativo nº 19515.001904/2004-12, Acórdão nº 3402-001.908- 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de setembro de 2012.

Como visto, o próprio CARF entendeu que, apesar da prática adotada pelo contribuinte com o nítido caráter de redução do tributo, não configurava ilícito capaz de ser desconsiderado.

Deste modo, temos a cristalina figura da elisão fiscal.

Importa registrar que apesar da liberdade de escolha dos contribuintes para adotarem condutas menos gravosas quanto ao recolhimento de tributos, esta liberdade não pode ser utilizada com excessos.

Isso se dá, pelo fato de que algumas garantias individuais se esvaziam diante do benefício da coletividade. A exemplo disso, podemos citar o direito de propriedade do cidadão e em contrapartida o dever de cumprimento com a função social da propriedade.

No caso do planejamento tributário, não é diferente. Sendo assim, as práticas podem ser adotadas, desde que não de forma irrestrita.

Portanto, desde que respeitados os limites normativos, o planejamento tributário é plenamente válido em nosso ordenamento, especificamente quando estamos tratando da elisão fiscal.

A seguir, passaremos a tratar das figuras tidas como ilícitas no planejamento tributário.

4.2 – Elusão Fiscal

Em paralelo à elisão fiscal, temos as práticas que são adotadas pelos contribuintes e que não são aceitas pelo Fisco, como no caso da elusão fiscal, que será tratada neste tópico.

Como já citado, a forma válida de economia de tributos é realizada através da elisão fiscal, sendo a elusão fiscal uma das formas repelidas pelo Fisco. Entretanto, nem sempre é fácil a distinção destas formas, especificamente quando se tratamos da elusão fiscal.

Considerando essa dificuldade de distinção das formas, bem como a sua importância para identificar os limites do que é lícito, o professor Heleno Tôrres explica que:

Os critérios de qualificação usados pelos vários ordenamentos para identificar formas de evasão ou mesmo os atos de simulação, de um modo geral, não destoam muito. Adensa-se em dificuldade, contudo, a tentativa de isolar os limites entre a legítima economia de tributos e a elusão tributária, cuja importância é crucial para a análise de legitimidade dos instrumentos de controle sobre tais atos. Por isso, destacar o conceito da elusão dista de ser questão de interesse meramente doutrinário, tendo relevância prática e técnica imediata.²⁹

Diante da sábia explanação do citado professor, pode-se perceber que a discussão acerca das formas de planejamento tributário vai além de mera discussão doutrinária, sendo de suma importância a correta identificação desses institutos, para que se valide, inclusive, o controle exigido pelo Fisco em cima de tais atos.

À vista disso, temos que a elusão tributária seria a conduta adotada pelo contribuinte com uma suposta “roupagem” de legalidade, mas que na verdade seria realizada com meios ardilosos para a fuga da tributação.

Nessa forma de planejamento tributário, os atos praticados pelo contribuinte não são encobertos, para fins ocultação do Fisco. Entretanto, são utilizados meios ardilosos que resultam em uma violação indireta à legislação. O professor Heleno Torres explica que “a elusão é sempre um fenômeno transparente”.³⁰

Essa prática também é chamada de elisão ineficaz. Isso porque, por se tratar de uma conduta transparente, sem que seja oculta aos olhos do Fisco, este poderia realizar o lançamento do tributo, na hipótese de sua detecção.

Deste modo, conforme ensina Tôrres (2003, p. 188), para que seja caracterizada a elusão fiscal, o contribuinte deve praticar o negócio jurídico com a utilização do abuso de formas, fraude à lei, abuso do direito ou ausência de finalidade comercial.³¹

No mesmo sentido, o professor Ricardo Alexandre define a elusão fiscal:

²⁹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174.

³⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188.

³¹ Idem.

[...] nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardid caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.³²

De acordo com esses ensinamentos, notório é o fato de que as características da elusão fiscal faz com que ela seja identificada como uma prática intermediária existente entre a elisão fiscal (lícita) e a evasão fiscal (ilícita).

Sendo assim, considerando a proximidade entre essas figuras e suas semelhanças, merece reflexão os critérios utilizados para a distinção dessas práticas, para que possam ser corretamente identificadas.

Inicialmente, ventilou-se a possibilidade de utilização de um critério de ordem cronológica, ou seja, a elusão tributária seria uma prática adotada anteriormente ao fato imponible, enquanto a evasão fiscal seria realizada em momento posterior à concretização do fato imponible.

Entretanto, referido critério não é corretamente utilizado, visto que a prática da evasão fiscal pode se dar em momento anterior à ocorrência do fato imponible. Exemplificando uma situação assim, o professor Heleno Tôrres ensina que:

[...] não são raras as situações em que a evasão pode ocorrer antes do fato jurídico tributário, como se vê no sempre lembrado exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento, i.e, realizando o fato jurídico do imposto sobre a circulação de mercadorias. Somente uma análise da natureza do ato ou negócio jurídico, ou mesmo dos respectivos efeitos de tais atos, pode prosperar como método seguro para tal finalidade. Não se trata, pois, de uma questão cronológica a diferença entre os fenômenos aqui analisados.³³

Outro critério que alguns doutrinadores utilizaram para identificar referida distinção refere-se à finalidade dos atos. Assim, para essa corrente, a prática da elusão tributária ocorreria somente se o contribuinte adotasse atos visando única e exclusivamente a redução ou a eliminação da carga tributária, sendo que tais atos

³² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2015, p. 303.

³³ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190.

não seriam praticados em uma conduta considerada como normal, que não visasse a redução da carga tributária. Contudo, para o professor Tôres (2003, p. 191), referido critério também em nada contribuiu para a correta distinção dos institutos.³⁴

Nesse contexto, o citado doutrinador explica que a elusão tributária consiste na adoção de práticas pelos contribuintes desprovidas de causa, ou seja, são realizadas através de simulação ou fraude à lei (ilícito atípico), com a única intenção de fugir do fato imponible ou de receber alguma vantagem fiscal.

Aliás, cabe ressaltar que o referido doutrinador classifica a fraude à lei como um ilícito atípico, ou seja, o contribuinte age conforme a legislação, porém a fere de forma indireta. Em outras palavras, o contribuinte não fere o texto da lei em si, mas sim a sua finalidade. Até mesmo, por esse motivo, subsiste a possibilidade de cobrança do tributo sem a aplicação da multa qualificada pelo Fisco.

Sendo assim, como ponto crucial para a identificação da elusão fiscal, ao invés do critério cronológico ou finalista, conforme já citado, deve-se sempre identificar a causa do negócio jurídico que será formalizado. Para Tôres (2003, p. 198) devemos sempre identificar se o que os contribuintes pretendem e o que eles realmente fazem são permitidos pelo texto positivado, bem como identificar se essas práticas estão equiparadas a uma causa adequada e compatível com o ordenamento jurídico.³⁵

Diante desse contexto, visando uma melhor ilustração sobre o tema, colaciona-se trecho da ementa do julgado proferido pelo CARF, onde podemos notar claramente a figura da elusão fiscal, senão vejamos:

“NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponible ao fisco quando visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de ações através da utilização de norma de cobertura. O negócio jurídico

³⁴ Idem, p. 191.

³⁵ Idem, p. 198.

indireto se deu através de compra e venda de ações mascarada a partir de um aumento de capital não vivenciado.”³⁶

No referido julgado, pode-se notar que o contribuinte utilizou-se de meios considerados lícitos, visto que de acordo com a lei, porém com o único objetivo de economizar tributos. Desse modo, foi considerada ineficaz a medida adotada pelo contribuinte.

Como já citado, não é um trabalho fácil a distinção entre o planejamento tributário lícito com o considerado ilícito, especificamente quando tratamos de elusão fiscal. Nesses termos, o conselheiro Antônio Bezerra Neto, redator do voto vencedor do referido julgado, bem expôs em seu voto:

É tema árido o que envolve o planejamento tributário seja no Brasil, seja no mundo. Isso porque as formas de se fazer um negócio são várias e liberdade contratual e econômica é também ampla, mas não irrestrita.

É que o interesse público em um verdadeiro Estado Democrático de Direito também deve ser considerado, impondo limites a uma liberdade irrestrita, impondo limites a um abuso de formas e ao direito que visaria tão somente a uma economia tributária. O problema é que essas distorções nas formas não levam necessariamente a uma ilicitude, mas também não conduz a uma passividade do Estado perante a esses abusos, aceitando toda e qualquer arranjo contratual e negocial no que diz respeito as consequências tributárias.³⁷

Ainda em relação ao julgado e, conforme citado alhures, no caso da elusão fiscal, existe a possibilidade de cobrança do tributo sem a aplicação da multa qualificada pelo Fisco. Considerando isso, extrai-se outro trecho da ementa do referido julgado:

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.³⁸

Veja-se que estamos diante da situação descrita até o momento, enquadrando-se claramente na figura da elusão tributária, tendo em vista que o

³⁶ CARF - Processo Administrativo nº 19515.723039/2012-79, Acórdão nº 1401-001.239- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2014.

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

contribuinte agiu de acordo com a lei, mas com a única intenção de economizar tributos. Ademais, conforme exposto, o órgão administrativo entendeu por afastar a aplicação da multa qualificada, pois a referida economia de tributos não decorre de uma prática oculta, com caráter doloso, realizado com a única intenção de lesar o Fisco.

Portanto, conforme exposto, a elusão tributária é prática que, apesar de ter uma roupagem de legalidade, acaba sendo rechaçada pelo Fisco, visto que desprovida de causa negocial, ou seja, o contribuinte apenas adota referidas medidas com o intuito exclusivo de economizar tributos.

4.3 – Evasão Fiscal

No que tange à evasão fiscal, cumpre tecer breve introdução acerca da natureza jurídica do ato praticado pelo contribuinte, de modo a estabelecer uma premissa para o tema.

A palavra evasão decorre da ação ou processo de *evadir, de deliberadamente fugir*³⁹. Deste modo, no que se refere à evasão fiscal, temos que é a fuga do pagamento do tributo.

Nessa toada, o contribuinte poderá fugir da incidência do tributo antes de constituída a obrigação, ou então, fugir do pagamento do tributo, uma vez já constituída a obrigação principal.

Diante disso, temos que a figura da evasão fiscal que será explicitada nesse tópico se refere à fuga da obrigação tributária já constituída, o que traduz em uma conduta ilícita adotada pelo contribuinte. Ou seja, a evasão fiscal, no caso, é exatamente o oposto da elisão fiscal.

Assim, dentro das três figuras do planejamento tributário destacadas nesse trabalho, a última representa a conduta (dolosa) do contribuinte em adotar práticas lesivas ao Erário, podendo ser comissiva ou omissiva, como bem destacado pelo professor Heleno Tôrres:

³⁹ <http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evas%C3%A3o/> - consultado em 02 de março de 2018, às 20h19.

[...] por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.⁴⁰

Considerando a ilicitude da evasão fiscal, termos que sua representação é realizada através da simulação e dissimulação, fraude contra a lei ou sonegação fiscal.

No que tange à simulação, podemos classificá-la de duas formas: absolutas ou relativas. Para o professor Paulo Ayres Barreto, na simulação absoluta temos a conduta dos contribuintes que condizem aparentemente com a realização de um negócio jurídico, entretanto sem a real finalidade de efetuar o negócio. Em outras palavras, o negócio jurídico é fictício, não ocorreu. Já para a simulação relativa, também conhecida como dissimulação, o citado doutrinador explica que existe um negócio jurídico simulado, que não representa a vontade das partes e outro oculto que constitui a relação jurídica verdadeira.⁴¹

Para a professora Patrícia Arrais “*a simulação consiste na realização de ato ou negócio jurídico com propósito voluntário de enganar terceiro, criando os sujeitos uma falsa aparência baseada em elementos não verdadeiros a fim de encobrir seu verdadeiro intuito*”.⁴²

Deste modo, em apertada síntese, podemos dizer que existe a simulação absoluta quando as partes pactuam um negócio jurídico sem qualquer intenção de realizá-lo, e a simulação relativa, também conhecida como dissimulação, quando existe o negócio jurídico, mas que é encoberto por outro.

Nos casos dos negócios jurídicos realizados de forma simulada, o Código Civil brasileiro, em seu artigo 167, estabelece as hipóteses que podem desencadear a nulidade de seus efeitos:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

⁴⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190.

⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 144.

⁴² ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 93.

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
 - II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
 - III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.
- § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

Veja-se que, apesar da previsão de nulidade dos negócios jurídicos simulados, o legislador pátrio ressaltou o direito do terceiro de boa-fé que foi iludido. Assim, quando da caracterização da simulação, as Autoridades Administrativas considerarão o negócio jurídico dissimulado, caso seja válido em sua forma.

Importa salientar que para a configuração da simulação no campo tributário, temos sempre uma conduta dolosa que visa a prática do ilícito, não estando presente a figura culposa (no caso, sem a intenção).

Portanto, temos que a simulação (absoluta ou relativa) é uma das práticas que compõe o instituto da evasão fiscal, figura considerada ilícita em nosso ordenamento jurídico.

Ainda dentro desse instituto (evasão fiscal), temos a prática da fraude contra a lei.

Nesse sentido, imperioso trazer a diferenciação de fraude à lei, prevista na elusão tributária (conforme já estudado neste trabalho) e fraude contra a lei.

Na primeira hipótese, temos a violação indireta da lei, ou seja, o contribuinte age de acordo com a lei, mas utiliza-se de forma abusiva, tornando o conjunto de ações inválido. Como exemplo, cita-se a figura da elusão tributária, em que o contribuinte se utiliza de meios ardilosos com uma roupagem de legalidade, objetivando simplesmente a economia de tributos, sem que haja causa negocial para tal prática.

Já para o caso de fraude contra a lei, temos a violação direta da norma, ou seja, o contribuinte pratica a conduta que é caracterizada como verdadeiro ilícito, podendo possuir, inclusive, repercussão no âmbito penal.

Nesse contexto, a professora Patrícia Arrais ensina que a fraude contra a lei (para ela, citada como fraude fiscal):

[...] implica necessariamente violação dolosa à letra da lei, infringindo grave e frontalmente os deveres tributários principais e acessórios através de atos como: falsificar os documentos livros fiscais, omissão de informações a autoridades fazendárias, elaboração ou entrega de declaração falsa ao Fisco, negar ou deixar de fornecer documento obrigatório, uso de elementos falsos ou fraudulentos para reduzir ou suprimir o pagamento de tributos, etc.⁴³

A citada professora conclui, demonstrando que a fraude contra a lei constitui figura típica da evasão fiscal:

Portanto, a fraude fiscal prevista nos diplomas normativos acima mencionados é, de fato fenômeno típico de evasão de tributos, alinhada ao conceito de fraude consolidada pela teoria geral do Direito, pois inegavelmente praticada por meio de comportamentos ilícitos que não observam as condutas obrigatórias fixadas pela lei ou transgridem a proibição firmada pelo Direito Tributário, acarretando sua ilicitude até mesmo na configuração de tipos penais.⁴⁴

Conforme citado, a fraude contra a lei pode possuir reflexos até mesmo no âmbito penal. Diz-se “pode”, pois nem todas as práticas evasivas repercutem na seara penal, sendo que algumas pairam apenas no âmbito administrativo.

Nesse contexto, no que tange aos reflexos no campo penal, outra prática referente à evasão de tributos possui notória presença, como é o caso da sonegação fiscal.

A sonegação fiscal constitui crime contra a ordem tributária e está tipificada na Lei Federal nº 8.137/1990, em seus artigos 1^o⁴⁵ e 2^o⁴⁶.

⁴³ ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 89.

⁴⁴ ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, p. 90.

⁴⁵ **Art. 1º** Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O professor Paulo Ayres Barreto explica que existe uma diferença entre a sonegação fiscal em sentido lato e a em sentido estrito, a saber:

Os crimes contra a ordem tributária são chamados de sonegação em sentido lato, abarcando condutas que tenham por escopo o não recolhimento ou o recolhimento de menor quantia a título de tributo. No sentido estrito, o conceito é de subtração por ocultação de informações, previsão trazida no art. 71 da Lei 4.503/64.⁴⁷

À vista disso, apesar dessa distinção entre os sentidos do termo sonegação fiscal, para ambas existe o dolo do agente visando uma menor onerosidade.

Sendo assim, sonegação fiscal consiste na adoção de práticas dolosas e ilícitas com a única intenção de reduzir ou suprimir o tributo, havendo íntima ligação com a fraude contra a lei.

Diante disso, temos a sonegação fiscal como uma das práticas da evasão fiscal.

Considerando o exposto, resta demonstrado o instituto da evasão fiscal através da prática da simulação e dissimulação, sonegação fiscal e fraude contra a lei.

Haja vista a forma ilícita de sua prática, não é novidade o fato de que o Fisco rechaça tais condutas, inclusive, com a aplicação de multa qualificada, ante a presença do dolo (intenção de praticá-las).

Para uma melhor visualização sobre o tema, extrai-se ementa de recente julgado proferido pelo CARF, onde o contribuinte utilizou-se de práticas evasivas para a redução no pagamento do tributo, no caso, da simulação, veja-se:

⁴⁶ **Art. 2°** Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 222.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGRAGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA EVASÃO DE TRIBUTOS.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.⁴⁸

Como é possível notar através da simples leitura da ementa, pode-se notar que o contribuinte foi penalizado com a multa qualificada por conta da adoção de práticas simuladas e, portanto, caracterizadoras da evasão fiscal.

Diante disso, temos que a evasão fiscal pode ser realizada de diferentes formas, mas sempre com o intuito doloso do agente em fraudar a lei e cometer o ilícito tributário.

À vista dessas condutas adotadas pelos contribuintes, o legislador buscou defender os interesses do Fisco com a criação de normas com a exclusiva finalidade de evitá-las.

A exemplo disso, podemos citar o artigo 116 do Código Tributário Nacional, que é conhecido como uma norma geral antielisiva, criada com o fim de desconsiderar os negócios jurídicos que visam a economia de tributos.

Considerando isso, no próximo tópico passaremos a analisar o referido dispositivo, trazendo uma abordagem sobre a problemática existente sobre o tema.

⁴⁸ CARF - Processo Administrativo nº 11516.002701/2010-70, Acórdão nº 9101-002.397- 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 14 de julho de 2016.

5 – O ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA “ANTIELISIVA”

Conforme destacamos no presente trabalho, o planejamento tributário se baseia em condutas lícitas praticadas pelos contribuintes, visando sempre uma menor onerosidade na carga tributária.

Entretanto, apesar da validade de tais atos, as autoridades administrativas procuram cada vez mais dificultar essas condutas. Neste ponto, temos uma grande discussão acerca dos limites legais da atuação do Fisco.

Diante disso, visando uma proteção da Administração Tributária contra as práticas redutoras de tributos adotadas pelos contribuintes, o legislador pátrio, através da edição da Lei Complementar Federal nº 104/2001, introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (“CTN”), conferindo poderes ao Fisco para a desconstituição dessas práticas. Referido dispositivo encontra-se assim redigido, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

Diante da leitura do supracitado dispositivo, é possível notar que o legislador editou a norma para fins de obstar a elisão fiscal. Bem por isso que este dispositivo legal é conhecido como “norma geral antielisiva”.

Sem adentrar na discussão acerca do correto sentido da expressão “antielisiva”, visto que, como se depreende da análise do citado dispositivo, pode-se notar que o legislador mencionou o termo “dissimular” e, conforme exposto neste trabalho, a dissimulação não está presente na elisão fiscal, o fato é que referida norma possui esta denominação.

Assim, passada essa problemática sobre o sentido da denominação da norma, é incontroverso o fato de que o legislador pretendeu resguardar possíveis direitos do Fisco.

Nessa toada, apesar da intenção do legislador, resta claro que, para que haja a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, deverá existir lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem adotados, ou seja, carece de regulamentação. Isso se verifica pela simples leitura do dispositivo.

Ocorre que, até o momento, não existe regulamentação para tal norma, causando incerteza sobre a sua efetiva aplicação.

Além disso, outro ponto tem fomentado grandes debates é acerca de sua validade. Isso porque, existe uma corrente doutrinária que entende que a norma geral antielisiva seria inconstitucional, visto que estaria violando princípios basilares constitucionais. Em contrapartida, existe a corrente doutrinária que defende que não haveria qualquer inconstitucionalidade, visto o preenchimento dos requisitos formais e materiais da norma instituidora.

Diante desse cenário, a seguir, abordaremos brevemente as duas posições doutrinárias.

5.1 – Inconstitucionalidade da norma geral antielisiva

Como citado, existe a corrente doutrinária que entende que a referida norma tributaria é evidentemente inconstitucional. Referida inconstitucionalidade se dá, ao ponto que esta norma infringiria princípios constitucionais basilares, como o da legalidade, tipicidade tributária e, como consequência, o da segurança jurídica.

Defendendo essa corrente sobre a norma geral antielisiva, temos a posição do professor Hugo de Brito Machado, o qual aduz que:

[...] colocada, como está, 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.⁴⁹

O citado doutrinador continua com sua exposição acerca da inconstitucionalidade da referida norma:

A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os praticam. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminosa, é garantia do cidadão contra o arbítrio.

Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.⁵⁰

Portanto, na posição do jurista Hugo de Brito Machado, referida norma não possui fundamento de validade na Constituição Federal, por infringir princípios constitucionais.

Considerando essa posição, no que tange ao princípio da legalidade, como já exposto neste trabalho, temos como uma das garantias fundamentais ao cidadão contra abusos da administração pública.

Sendo assim, a norma geral antielisiva ao prever a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, dá margem para que o Fisco desconsidere o planejamento tributário lícito, realizado sem qualquer ofensa à legislação.

Outro ponto de destaque se refere às consequências da desconsideração do negócio jurídico. Isso porque, o contribuinte ao escolher referida forma para a realização de negócio, não praticou o fato imponível que desencadeasse a materialidade da cobrança.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 139.

⁵⁰ Idem.

Diante disso, ao desconsiderar o negócio jurídico, a administração tributária teria que lançar o tributo que supostamente incidiria se o contribuinte não tivesse adotado tal conduta. Referido lançamento se daria com base na analogia, ou seja, a administração tributária se basearia em um fato não tributado, para fazer incidir a exigência.

Porém, a aplicação da analogia é vedada em nosso ordenamento jurídico, caso ocorra a exigência de tributo não previsto em lei, conforme se depreende pela leitura do artigo 108, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional.

Em decorrência disso, outro princípio constitucional que seria infringido seria o da tipicidade tributária.

Conforme abordamos neste estudo, para que todo tributo possa ser instituído e cobrado, a norma instituidora do tributo deve prever a hipótese e o consequente. Deste modo, o contribuinte somente terá o dever de recolher o tributo, caso pratique as condutas previstas na norma.

Assim, no caso do negócio jurídico praticado sem que haja a incidência do tributo, qualquer ato da administração pública que o desconsidere e faça incidir um tributo cuja hipótese de incidência não tenha sido preenchida, afrontará cabalmente o princípio da tipicidade tributária, tendo em vista que a conduta praticada pelo contribuinte não se encontrava tipificada na norma.

E por consequência à ofensa desses princípios constitucionais, quais sejam, da legalidade e da tipicidade, fatalmente haveria a infringência ao princípio da segurança jurídica. Isso porque, de acordo com a norma geral antielisiva, os negócios jurídicos praticados sob o manto da legalidade, poderiam ser desconsiderados, fazendo com que o agente administrativo lançasse tributo que supostamente incidiria sobre aqueles negócios jurídicos, contudo sem que tivesse sido preenchida a regra matriz de incidência tributária.

Então, na ocorrência disso, causaria uma enorme insegurança jurídica com os contribuintes, o que não pode ser aceito em nosso ordenamento jurídico.

Como visto, os principais argumentos para a inconstitucionalidade da norma geral antielisiva diz respeito à infringência dos princípios constitucionais.

Portanto, apoiando-se nessas premissas temos a corrente defensora da inconstitucionalidade da norma geral antielisiva, disposta no parágrafo primeiro do artigo 116 do CTN.

5.2 - Constitucionalidade da norma geral antielisiva

Ao contrário do entendimento abordado no tópico anterior, existe a corrente doutrinária que entende que a norma geral antielisiva não padece de qualquer vício, razão pela qual é constitucional.

Defendendo essa corrente, temos a posição do professor Marco Aurélio Greco, que analisou a referida norma sob o aspecto da constitucionalidade formal e material.

Sendo assim, em relação à constitucionalidade formal, ou seja, quanto à forma da lei instituidora dessa norma, o citado doutrinador explica que:

Quanto ao aspecto da *constitucionalidade formal*, não veja razões que apontem no sentido de ter sido infringindo algum dispositivo constitucional. Com efeito, tem a União competência para editar lei complementar nessa matéria, a teor do artigo 146, III, *a* e *b* da CF/88 e o dispositivo insere-se no âmbito da disciplina do fato gerador, no bojo das normas sobre obrigação tributária. Portanto, desse ângulo, não vejo objeções constitucionais.⁵¹

Diante disso, por entender que foi editada por autoridade competente e pelo fato da matéria ter sido veiculada na seara das obrigações tributárias, o citado doutrinador conclui que do ponto de vista formal, a norma geral antielisiva é constitucional.

Já no que se refere à constitucionalidade material da norma, Marco Aurélio Greco fomenta maiores discussões (2008, p. 406). Assim, elenca três possíveis infringências atribuídas ao dispositivo legal: a) ofensa ao princípio da legalidade estrita; b) ofensa ao princípio da tipicidade fechada; e, c) instauração da tributação por analogia.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 405.

Em contrapartida, explica que, para que referidas ofensas sejam procedentes, haveria a necessidade de atendimento a dois requisitos, sendo eles: a) consagração pela Constituição Federal da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da proibição à tributação por analogia, bem como, b) que o parágrafo único do artigo 116 do CTN ofenda aos respectivos dispositivos constitucionais.

Considerando isso, quanto à sua análise da constitucionalidade da norma, o citado doutrinador conclui seus ensinamentos com a seguinte posição:

Quanto ao primeiro requisito, qual seja, o sentido e o alcance dos dispositivos constitucionais, já os examinei em outra parte deste estudo, e limito-me a mencionar não ser pacífico que os adjetivos “estrita” e “fechada” sejam, inquestionavelmente, imputáveis ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar consagradas na CF/88.

E continua com a sua análise:

Analisando o dispositivo introduzido ao CTN, entendo que comporta interpretação que, ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes), bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra a interpretação econômica.

Portanto, falta o segundo requisito acima indicado, desde que se aceite como perfil da norma aquele resultante da interpretação a seguir exposta. Nesta hipótese, a conclusão será pela inexistência de inconstitucionalidade material do dispositivo.⁵²

Como visto, para essa corrente que defende a constitucionalidade da norma geral antielisiva, especificamente pelos ensinamentos do citado doutrinador, não haveria o que se falar em ofensa à Constituição Federal, seja pela formalidade da lei que introduziu referida norma ou pela sua materialidade.

Ademais, imperioso ressaltar que a inconstitucionalidade de uma norma somente poderá ser decretada, caso exista uma nova norma individual e concreta que a expurgue do ordenamento jurídico.

No caso do parágrafo primeiro do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ainda que, supostamente, exista notória infringência a preceitos constitucionais, o fato é que o referido dispositivo encontra-se plenamente vigente, pois inserido em nosso ordenamento jurídico.

⁵² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 405/406.

Em contrapartida à sua vigência em nosso ordenamento jurídico, há de se ressaltar também, que inexistente até o presente momento lei ordinária regulamentadora da norma complementar.

Nesse sentido, o professor Paulo Ayres Barreto explica que:

É forçoso concluir que, enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN.⁵³

Portanto, diante do exposto, ainda pairam grandes discussões acerca da constitucionalidade ou não da norma geral antielisiva, parece ser incontroverso o fato de que referida norma é inaplicável, ante a ausência de lei ordinária regulamentadora.

⁵³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 225.

6- CONCLUSÃO

Conforme visto neste trabalho, o tema planejamento tributário abarca grandes discussões. Assim, pretendemos demonstrar de maneira objetiva as figuras existentes nessa prática, especificamente em relação à elisão, elusão e evasão fiscal.

Primeiramente, foram abordados alguns princípios constitucionais que regem o tema, como no caso da legalidade tributária, tipicidade tributária, princípio da anterioridade, da livre iniciativa, da segurança jurídica e o da capacidade contributiva.

Analisando referidos princípios, pôde-se perceber que a nossa Carta Magna garante aos particulares a adoção de práticas com o intuito de reduzir a carga tributária. Aliás, no que tange à carga tributária, também verificamos que a brasileira é uma das mais altas do mundo.

Posteriormente, iniciamos a análise dos institutos da elisão, elusão e evasão fiscal.

Referida análise foi realizada de forma objetiva, de modo a trazer o conceito dessas figuras. No mais, para uma melhor ilustração sobre o tema, foram utilizadas jurisprudências, especialmente administrativa.

Nesse sentido, no que tange à elisão fiscal, verificamos que se trata de meio lícito adotado pelos contribuintes, para a redução da carga tributária. Nessa prática, os contribuintes utilizam-se de brechas existentes na legislação, para a adoção das condutas elisivas. Sempre lembrando que a elisão fiscal decorre de práticas lícitas.

Na sequência, analisamos a figura da elusão fiscal.

Nesses termos, a elusão fiscal seria a adoção de práticas pelos contribuintes, com uma roupagem de legalidade, porém utilizando-se de meios ardilosos. A elusão fiscal se trata de prática transparente aos olhos do Fisco, nunca de práticas ocultas.

Essa figura do planejamento tributário seria um meio termo entre a elisão fiscal e a evasão fiscal.

Por sua vez, a evasão fiscal é a prática dolosa adotada pelo contribuinte, utilizando-se de meios ilícitos para a obtenção da diminuição da carga tributária. Neste sentido, o contribuinte utiliza-se da simulação e dissimulação, fraude contra à lei e da sonegação fiscal.

Nas condutas evasivas o contribuinte poderá ser responsabilizado até mesmo no campo penal, especialmente se tratarmos da sonegação fiscal, conduta tipificada em lei como crime contra a ordem tributária.

Então, após a conceptualização das referidas práticas relacionadas ao planejamento tributário, demonstramos a problemática existente na chamada norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, identificamos o problema existente entre o sentido literal de sua denominação, sem, contudo, nos aprofundarmos no tema.

No mais, identificamos correntes divergentes acerca da constitucionalidade da referida norma, restando evidente que ainda não existe um consenso entre os doutrinadores sobre isso. Ademais, verificamos que referida norma ainda carece de regulamentação, tornando-a inaplicável, ao menos no momento.

Conforme visto, o tema abordado no presente trabalho fomenta grandes discussões, não havendo um consenso entre os doutrinadores acerca de seus conceitos, correta aplicação e etc.

Apesar disso, não restam dúvidas de que a Constituição Federal possibilita ao contribuinte a adoção de práticas menos onerosas ao seu orçamento, cabendo ao operador do direito a melhor interpretação das normas, para defender os interesses dos contribuintes, ante a ânsia arrecadatória do Fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ARRAIS, P.A. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BOGO, Alaor Luciano. **Elisão Tributária – Licidade e abuso do direito**. 1ª ed., 3ª tiragem, Curitiba: Juruá Editora, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Constituição Federal do Brasil de 1988.

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

Lei Federal nº 5.172 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (“CTN”)

Lei Federal nº 8.137/1990.

Lei Federal nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

Michaelis Dicionário – [Http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/ev%C3%A3o/](http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/ev%C3%A3o/) - consultado em 02 de março de 2018, às 20h19.

Receita Federal do Brasil -

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>.

– acessado em 23 de janeiro de 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

Supremo Tribunal Federal (“STF”).

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.