

**O PAPEL DOS INSTITUTOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

MARTA APARECIDA SOUZA DE OLIVEIRA

O PAPEL DOS INSTITUTOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada a Professora Aurora Tomazini de Carvalho e ao Professor Jean Paulo Simei e Silva como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SÃO PAULO

2011

Dedico este trabalho ao meu marido e aos
meus filhos pelo apoio, compreensão
e amor incondicional.

RESUMO

Através deste trabalho, pretendemos abordar algumas questões que se referem ao Planejamento Tributário, pois este tema vem despertando algumas discussões por parte de diversos doutrinadores e também na jurisprudência.

Os aspectos mais debatidos são os institutos da elisão fiscal e da evasão fiscal que repercutem diretamente na atividade empresarial e na vida dos contribuintes.

Primeiramente, trataremos do conceito de ambos os institutos e também de conceitos fundamentais para melhor entendimento da matéria. Posteriormente, passaremos a análise dos princípios que norteiam a elisão fiscal para entendermos o embasamento Constitucional sobre o tema. E, em seguida, discutiremos sobre a inovação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, trazida pela Lei Complementar 104/2001.

ABSTRACT

Through this work, we intend to address some issues that relate to Tax Planning since this issue has raised some discussion by various scholars and also in case law.

The most debated aspects are the offices of tax avoidance and tax evasion which directly affected the business activity and the lives of taxpayers.

First, we tackle the concept of both the institutes and also the fundamental concepts for better understanding of the matter. Later, we will study the principles that guide the tax avoidance to understand the constitutional foundation on the subject. And then we'll discuss the innovation of the sole paragraph of art. 116 of the National Tax Code, brought by Complementary Law 104/2001.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	9
3. PRINCÍPIOS NORTEADORES DA ELISÃO FISCAL.....	12
3.1. PRINCÍPIO DA LIBERDADE NEGOCIAL.....	13
3.2. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	14
3.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROPORCIONALIDADE.....	18
4. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	20
5. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.....	22
6. PROPÓSITO NEGOCIAL.....	26
7. CONCLUSÃO.....	28
8. BIBLIOGRAFIA.....	29

1 – INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é analisar os institutos da elisão e evasão fiscal sob a ótica do planejamento tributário.

Ambos os institutos têm a mesma função, qual seja, objetivam evitar, retardar ou minimizar o valor da carga tributária que deve ser suportada pelo sujeito passivo.

Cumprido salientar que diversas sociedades empresárias acabam falindo ou entrando em recuperação judicial em razão do elevado nível de tributação sofrido por elas, e, para que tal situação não ocorra, o contribuinte deve realizar um adequado planejamento tributário em sua empresa, diminuindo assim seus encargos tributários.

Planejamento tributário consiste em um sistema de normas positivadas que objetivam a diminuição de incidência de tributos sobre determinado sujeito passivo da relação tributária.

Conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário:

“...revela que a carga tributária brasileira, em 2009, chegou a 35,02% do Produto Interno Bruto – PIB, com um montante arrecadado no ano de R\$ 1,09 trilhão sobre o valor do PIB. No mesmo período, cada brasileiro pagou aproximadamente R\$ 5.706,36 em impostos, com um aumento de R\$ 133,70 sobre os valores pagos em 2008.”

“...em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas,

mais da metade do valor é representada pelos tributos.” (fonte: <http://www.ibpt.com.br>) (grifo nosso)

Diante desses fatos é plenamente lícito ao contribuinte planejar no tocante ao pagamento de seus tributos e os dois institutos mais utilizados para tanto é a elisão e evasão fiscal que serão estudadas a seguir.

2 – CONCEITOS DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A doutrina não é unânime ao conceituar os institutos a seguir, porém há um consenso entre os doutrinadores no sentido de considerar a evasão fiscal um comportamento ilícito do contribuinte, e a elisão fiscal uma conduta lícita do mesmo.

Entendemos que a hipótese de incidência tributária, ao assumir papel norteador da obrigação fiscal tributária, diferencia categoricamente os institutos da evasão e da elisão fiscal, conforme demonstraremos abaixo.

A função de ambas as categorias é evitar, retardar ou minimizar o montante da carga tributária suportada pelo sujeito passivo da relação. Contudo, caso os atos praticados pelo contribuinte para atingir tal objetivo sejam realizados antes da efetiva realização da hipótese de incidência tributária, estaremos diante da figura da elisão fiscal, diferentemente da evasão fiscal, que pressupõe a prática de tais atos após a ocorrência da subsunção do fato à respectiva hipótese de incidência tributária.

Conforme ensina o Professor Antônio Roberto Sampaio Dória no tocante à distinção entre evasão (fraude) e elisão fiscal:

“Os elementos comuns a ambas as ações são a intenção, a finalidade e o resultado, conforme assinalado. Em conseqüência, de nenhum deles pode logicamente depender a distinção das figuras em pauta.

O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para a sua consecução: na fraude, atuam os meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva.

O segundo aspecto de maior relevância é o momento de utilização dos meios; na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob a forma

jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.

Com ligeira ampliação dos momentos em que a fraude se verifica, para incluir também a simultaneidade de sua ocorrência com a do fato gerador, pode-se afirmar que é hoje doutrinariamente pacífica a adoção desse critério formal distintivo entre fraude e elisão”.¹

No intuito e corroborar o entendimento acima explanado, extrai-se a brilhante definição do Professor Sacha Calmon:

“Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima autonomia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.²

Desta maneira, nota-se que a elisão fiscal, no que tange o planejamento tributário, trata-se de uma modalidade lícita de economia tributária, baseada nos princípios da liberdade negocial, estrita legalidade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade, tais princípios serão estudados no capítulo a seguir.

¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael, 1971. P. 20

² COELHO, Sasha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal. São Paulo: Dialética, 1998.

A evasão fiscal, por sua vez, consiste em toda modalidade ilícita de economia tributária e por esta razão é tratada como sonegação fiscal, tendo como base de atuação a dissimulação, a fraude e o dolo.

Caracteriza-se a evasão através da:

- a) Sonegação Fiscal, que consiste na ocultação de informações importantes que gerariam o aumento do valor dos tributos a serem recolhidos aos cofres públicos.

- b) Fraude Fiscal, de acordo com o Art. 72 da Lei 4.502/64, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

- c) Simulação, que pode ser absoluta, quando se cria algo inexistente, ou seja, não há relação negocial efetiva entre as partes, ou relativa, também chamada de dissimulação, quando oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes, que corresponde a real vontade delas.

3 – PRINCÍPIOS NORTEADORES DA ELISÃO FISCAL

Neste título faremos uma breve análise dos princípios que norteiam a elisão fiscal.

A Constituição Federal repudia a livre invasão do Poder Público ao patrimônio do contribuinte, e em razão disso ela traz em seu bojo princípios constitucionais, que têm por objetivo coibir tal prática.

Os princípios vêm inseridos, basicamente, nos arts. 150 e 151 do Texto Constitucional. Contudo, não iremos abordar todos eles, visto que este não é o objetivo do trabalho. Neste momento analisaremos somente aqueles que mais se aplicam à elisão fiscal, são eles:

- a) Princípio da Liberdade Negocial;
- b) Princípio da Estrita Legalidade Tributária;
- c) Princípio da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

O vocábulo “princípio”, etimologicamente, deriva do substantivo latino *principium, principii*, que significa origem, começo, base, ponto de partida. Introduzida na Filosofia, por Anaximandro, o desígnio foi empregado por Platão, para obter a idéia de fundamento do raciocínio (*Teeteto*, 155d), e por Aristóteles, para expressar a noção de premissa maior de uma demonstração (*Metafísica*, v. 1, 1.012b 32 – 1.013 a 19). No mesmo sentido, Kant deixou consignado que “princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo” (*Crítica da Razão Pura*, Dialética, II, A)³

Diante dos ensinamentos expostos podemos entender que o operador do direito deve sempre ter como ponto de partida os princípios constitucionais

³ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 36.

que regem determinada matéria, pois estes consistem em um conjunto de normas que representam a ideologia, postulados básicos e os fins de uma Constituição.

Para o Professor Roque Antônio Carraza:

“Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas”.⁴

Os princípios diferenciam-se das normas jurídicas, na sua estrutura, em razão do elevado grau de abstração e generalidade que existe em suas hipóteses de incidência. Contendo as normas jurídicas hipóteses específicas, ou seja, valores normativos restritos a situações específicas às quais se dirigem.

Os princípios constitucionais tributários são verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, constituindo uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar. Conforme jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas.

3.1 – PRINCÍPIO DA LIBERDADE NEGOCIAL

A liberdade negocial vincula-se a escolha do melhor fim negocial, escolha do melhor tipo societário e, por fim, a escolha da melhor forma contratual, quando tais escolhas não vêm disciplinadas em lei.

De acordo com os ensinamentos do Ilustre mestre Heleno Tôrres, a respeito do tema:

⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 39.

"Quando alguém promove um negócio jurídico apenas com a finalidade de obter redução de carga tributária incidente, salvo o descumprimento frontal da lei (evasão), das duas uma: ou age com liberdade garantida pelos princípios constitucionais que protegem a autonomia privada, no campo do planejamento tributário legítimo, visando à economia de tributos, constituindo negócios válidos e dotados de causa (elisão), sejam estes típicos ou atípicos, indiretos ou fiduciários, formais ou não formais; ou organiza negócios querendo aparentar um negócio jurídico legítimo e válido, mas desprovidos de causa, organizados com pacto de simular, para retirar os efeitos da causa do negócio aparente, ou ordenados para evitar a incidência da lei imperativa, qualificados como fraudulentos, também estes carentes de "causa" (elusão). Eis como se diferenciam elisão e elusão. Ambos os conceitos decorrem do exercício de autonomia privada, sendo aquele vinculado às opções legítimas do ordenamento e este decorrente do uso das **liberdades negociais** disponíveis".⁵(grifo nosso)

3.2 – PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Por este princípio, ao ser criado um determinado tributo a lei deve prever alguns elementos obrigatórios, elementos estes contidos no art. 97 do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

5 TORRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 166.

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, o art. 97 do CTN impõe a necessidade do cumprimento de uma lista taxativa de elementos que configuram a estrita legalidade, quais sejam, a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo, a multa e o fato gerador.

A luz deste princípio para que a lei institua um determinado tributo e possa cobrá-lo é necessário que ela traga em seu bojo todos os elementos fundamentais para a criação deste, desta forma adquirindo força vinculante, pois se isto não ocorre, a norma não será auto-aplicável.

Importante salientar que os elementos essenciais para a instituição de um tributo são seus aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Esse princípio visa assegurar a relação existente entre o Fisco e o contribuinte, havendo segurança jurídica e certeza de direitos e obrigações.

Uma grande discussão existente na doutrina e nos tribunais trata-se da questão se o prazo do pagamento do tributo compõe ou não a reserva legal.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, o Poder Executivo possui legítima competência para expedir ato infralegal fixando prazo para recolhimento de tributos, portanto, não sendo a fixação do prazo, matéria reservada à lei, conforme julgamentos abaixo:

“(…) O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso e lhe deu provimento, declarando a constitucionalidade do art. 66 da Lei n. 7.450/85, que atribuiu ao Ministro da Fazenda competência para expedir portaria fixando o referido prazo, ao fundamento de que **a fixação de prazo para recolhimento de tributo não é matéria reservada à lei**. Vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Veloso, por entenderem que a disciplina sobre o prazo de recolhimento de tributos sujeita-se à competência legislativa do Congresso Nacional.” (RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-12-1998) (grifo nosso).

“(…) Improcedência da alegação, tendo em vista **não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária**; já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito do ICMS vencido não afronta o princípio da não cumulatividade (RE 172.394). recurso não conhecido.” (RE 195.218/MG, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 28-05-2002) (grifo nosso)

Em que pese às decisões do Egrégio Tribunal, nós não partilhamos do mesmo pensamento, entendemos que não há cabimento à exigência da legalidade para a formatação de todos os elementos dos tributos e havendo dispensa desta no momento do sacrifício do patrimônio do contribuinte.

Este entendimento também vem corroborado por alguns Ministros do próprio Supremo Tribunal Federal, conforme se observa a seguir.

Voto do Ministro Marco Aurélio: “(…) A segurança jurídica, a relação entre Estado e contribuinte reclama estabilidade somente possível de ser garantida via observância irrestrita ao mecanismo próprio que é o revelado pela edição de lei em sentido formal e material, isto tendo em vista a competência abrangente do Congresso Nacional para disciplinar a arrecadação de tributos”. Citando Geraldo Ataliba e José

Artur Lima Gonçalves, prossegue: "(...) tais autores ressaltam que o espaço de tempo para a satisfação do tributo muito tem a ver com o valor respectivo, sendo que a fixação de prazo para o cumprimento da obrigação tributária não é matéria administrativa. Em última análise, segundo os citados tributaristas, o prazo para o recolhimento 'é tão juridicamente relevante quanto à base de cálculo e à alíquota, para determinação do quantum'. (...) A cobrança do tributo é uma atividade vinculada à lei, razão pela qual mostra-se descabida constitucionalmente delegação que implique a possibilidade de, conforme a situação do caixa, vir a ser fixado, por ato do Ministro da Fazenda, este ou aquele prazo(...)." (RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-12-1998)

Voto do Ministro Sepúlveda Pertence: "(...) Certo, a arrecadação tributária é matéria essencialmente administrativa. Por isso – como dogma da indelegabilidade efetivamente não pode ser levado às últimas conseqüências – malgrado a reservada à lei, a matéria comportará desenvolvimentos regulamentares, no campo próprio do regulamento – independentemente de autorização legal expressa – que é o da ordenação de atividade administrativa, fundada no poder hierárquico que lhe é essencial. Não é disso, porém, que se cogita aqui, mas da disciplina de prisma substantivo da relação entre os órgãos de arrecadação tributária e o contribuinte, qual o tempo de cumprimento de sua obrigação: dada a sua inegável relevância, não há como subtraí-lo da reserva constitucional à regência da arrecadação de tributos (...)." (RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-12-1998).

Enfim, apenas para corroborar nosso entendimento, entendemos que deixar a determinação do prazo de pagamento do tributo a mercê do Poder Executivo, ao sabor da discricionariedade, é alimentar a situação de insegurança jurídica, situação a qual a estrita legalidade visa repudiar.

3.3 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE

Este princípio vem previsto expressamente no Art. 145, §1º da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir a efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O princípio da capacidade contributiva tem como objetivo buscar a verdadeira riqueza tributável do sujeito passivo. Ele está intimamente ligado ao princípio da igualdade, o que se objetiva é uma tributação justa.

Por esta razão, cada sujeito passivo deve contribuir na proporção de suas rendas, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

A proporcionalidade vem materializada no emprego de alíquota fixa e base de cálculo variável pela norma jurídico-tributária. Importante não confundir a proporcionalidade com a progressividade, que consiste na variação das alíquotas em função da base de cálculo. Portanto, quanto mais intenso o estereótipo objetivo de riqueza apresentado por uma pessoa, mais elevada será a alíquota incidente sobre a base de cálculo legalmente eleita.

Para se alcançar a tão almejada Justiça Fiscal, todos os impostos devem, em princípio, ser progressivos, tendo em vista que é através da progressividade que se alcança o princípio da capacidade contributiva.

Conforme previsão expressa na Constituição Federal, três impostos são progressivos, quais sejam o imposto de renda, o imposto predial territorial urbano e o imposto territorial rural.

Tais princípios, tanto do da capacidade contributiva quanto o da proporcionalidade, impõem que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis.

4 – LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Buscar o limite do planejamento tributário significa determinar até que ponto a prática de atos para minimizar o impacto fiscal nas contas dos contribuintes é lícita, e quando dita conduta passa a ser ilícita?

Conforme demonstrado anteriormente, elisão fiscal consiste na prática de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador. Entretanto, a evasão fiscal consubstancia-se na prática de atos considerados ilícitos ocorridos no mesmo momento ou em momento posterior à ocorrência do fato gerador.

A grande discussão que surge na doutrina é o limite existente entre a conduta lícita e a conduta ilícita.

A estruturação dos negócios jurídicos realizados nas atividades empresariais, com o objetivo de pagar menos tributos, é perfeitamente lícito, referida ação trata-se de planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste em técnicas utilizadas pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, para organizar preventivamente seu negócio e, com isso, obter uma economia no pagamento de seus tributos. Este planejamento não pode ser objeto de fiscalização ou análise da Fazenda Pública, com o intuito de aplicar penalidades, tendo em vista que a ilicitude, ou seja, a evasão apenas ocorrerá com a prática do ato em si.

Enquanto houver apenas planejamento não há consumação de fato amparado pelo Direito Penal.

Portanto, deve-se sempre ter em mente que é direito do contribuinte estruturar seu empreendimento da melhor forma possível, visando à diminuição dos encargos tributários, sem que com isso haja qualquer violação ao ordenamento jurídico.

Conforme explica a Mestre em Direito Empresarial Carolina de Melo

Resende:

“No Brasil, o sistema tributário pátrio está estruturado sob o princípio da estrita legalidade.

Isto significa que, em matéria tributária, prevalece a regra da reserva da lei, segundo a qual, via de regra, somente um ato de natureza legislativa pode instituir ou majorar tributo, ou definir o respectivo fato gerador, o seu sujeito passivo e a correspondente base de cálculo.

Ademais, não se admite ainda o emprego da analogia com o efeito de justificar a cobrança de tributo não previsto em lei.

Ocorre que o fisco, não raras vezes, viola os princípios que resguardam o contribuinte, caracterizando como evasivas práticas que, na verdade, são perfeitamente lícitas, consubstanciando um verdadeiro planejamento tributário, na medida em que realizadas de forma preventiva, em consonâncias com as normas do ordenamento jurídico.

Impende ressaltar que os limites entre a elisão e a evasão tornam-se cada vez mais tênues, vez que, uma vez identificadas as lacunas legais pelos contribuintes, a tendência do fisco é sempre a de regulamentá-las, de forma a impedir que o sujeito passivo da obrigação tributária possa dela se eximir, total ou parcialmente.”⁶

Por fim, o planejamento tributário constitui um imenso desafio para os empresários e contribuintes de maneira geral, pois estes visam para conseguir manter suas sociedades, diminuir de qualquer forma os ônus tributários que o Estado lhes impõe, almejando desta forma uma maior rentabilidade.

⁶ REZENDE, Carolina de Melo. Decisões dos Conselhos de Contribuintes: definitividade e o planejamento tributário empresarial, 2008, p. 77

5 – PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Com o objetivo de criar entrave à corrente prática do planejamento tributário, em 10 de janeiro de 2001, por força de lei complementar nº 104, ocorreram algumas alterações e acréscimos aos dispositivos do Código Tributário Nacional, sendo que o principal para a matéria tratada neste trabalho é o parágrafo único do art. 166, *in verbis*:

“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.”

A priori devemos saber se este parágrafo constitui norma que possui efeito material ou processual, ou seja, se o art. 116 parágrafo único do CTN presta-se a definição de tipos ou hipótese de conduta, ou se ele se limita a regular o cabimento do procedimento de desconsideração sempre que a autoridade administrativa se deparar com um ato ou negócio celebrado com a finalidade dissimulatória apontada no dispositivo.

Entendemos que este parágrafo único do art. 116 do CTN traz uma norma de cunho processual, tendo em vista que, em momento algum a norma em questão define o que seja simulação, dissimulação, fraude a lei tributária ou abuso de forma ou de direito, tampouco teoriza sobre o complexo de atos indiretos praticados com o escopo de dissimular na hipótese de incidência tributária.

Referida norma limita-se a regular que todo e qualquer ato ou negócio jurídico, independentemente da categoria a que se filie, caso esteja impregnado pelo aspecto finalístico ali veiculado, será passível de desconsideração, desde que atendidos os procedimentos determinados por lei ordinária.

Portanto, o parágrafo único do art. 116 do CTN não está regulando atos ou negócios jurídicos, mas sim, regulando competência administrativa que pode vir a ser exercida em relação a eles.

A teoria constante nesta norma possui consequência prática, dada a reconhecida eficácia prospectiva de toda norma de cunho material e a eficácia admitidamente retroativa de uma norma de cunho processual

Logo, por obra da natureza processual encerrada pela norma em questão, entendemos que o procedimento de desconsideração, desde que editada a lei ordinária reguladora dos procedimentos a serem observados para tal fim, pode ser aplicado a atos ou negócios jurídicos realizados antes mesmo da data de início de vigência da Lei Complementar nº 104/01.

Diferente também não é o entendimento do jurista Gabriel Lacerda Troianelli, vejamos:

“(...) seja como for, tenha o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional natureza processual, interpretativa, ou ambas, é certo que em qualquer dessas situações poderá ser aplicada a atos a ela anteriores, já que tanto a norma processual quanto a regra de interpretação podem se aplicar a fatos passados.”⁷

Embora aceita, em tese, a possibilidade de que a norma reclamada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN possa ser aplicada na desconsideração pelos contribuintes anteriores ao início de sua vigência, a verdade é que, em concreto, enquanto não for editada e entrar em vigor a respectiva lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem adotados para fins de desconsideração de atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico-tributário ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação fiscal, encontra-se o Fisco privado do direito de proceder a referida desconsideração.

⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para aplicação da regra antielisiva. In: Grandes questões atuais do direito tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2007. V.11, p.89

Nessa mesma linha de raciocínio segue o jurista Ives Gandra da Silva Martins, vejamos:

“(...) A eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-lo efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim”.⁸

Consectariamente, uma vez editada e em plena vigência a lei ordinária que venha a regular os procedimentos indispensáveis à desconsideração, todos os atos que foram praticados com simulação, dissimulação, fraude ou abuso de forma ou de direito poderão ser alvo de tal provimento, desde que não alcançados pela decadência, sendo que, por imperativo da regra disposta no art. 100, parágrafo único, do CTN, que constitui concretização do princípio da confiança, o tributo que vier a ser exigido como resultado do novo enquadramento legal dos fatos levado a cabo pelo Fisco não se sujeitará à incidência de qualquer penalidade, tampouco será acrescido juros moratórios, máxime porque poderão ser justificados pelos contribuintes como atos praticados com esteio em autorizativo plasmado no Parecer Normativo CST n° 142, de 21-11-1975.

Por fim, enquanto não editada a norma de procedimentos a que se refere o art. 116, parágrafo único, do CTN, todo e qualquer ato de desconsideração de atos praticados pelos contribuintes, pretensamente engendrado pela Administração Tributária, inquirir-se-á da manifesta eiva de ilegalidade, ainda que ausente um propósito negocial explícito e a finalidade exclusiva seja a economia de tributos, de modo que eventual lavratura de auto de infração, resultante de medida administrativa como a que fictamente se denuncia, deverá ser anulada, na medida em que impregnado de vício de procedimento insanável.

No tocante ao exposto, o brilhante Mestre Paulo de Barros Carvalho, leciona:

⁸ Martins, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005

“(…) O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária”.⁹

Nessa linha, anota Maria Rita Ferragut¹⁰: “se na elisão fiscal não há fato gerador ocultado, pois o fato típico foi licitamente evitado, não há como haver desconsideração do mesmo, com o conseqüente estabelecimento da verdade jurídica”.

⁹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo: Saraiva. 2010. P. 342

¹⁰ Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário, 67:119.

6 – PROPÓSITO NEGOCIAL

Quando buscamos os limites do planejamento tributário, acabamos por buscar o propósito negocial, que segundo Tarcio Lacerda Gama ¹¹“é a finalidade última perseguida pelas partes na realização de um negócio jurídico”.

Atualmente, amparando-se em uma nova interpretação da Constituição Federal e na edição da norma Geral Antielisão, tem-se verificado uma nova visão sobre os limites do planejamento tributário. De acordo, com essa norma, para que o planejamento tributário seja considerado válido, além dos requisitos já elencados, temos que verificar seu propósito negocial, que nada mais é do que a essência dos atos e negócios jurídicos praticados.

Conforme dispõe o jurista Amílcar Falcão, a interpretação econômica da lei tributária não representa violação ao princípio da legalidade, pois deve se dar à lei: ¹²“[...] na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo”

Os objetivos que devem ser perseguidos pelos contribuintes são: O propósito negocial (denominado pela doutrina americana de *business purpose*) e a legítima finalidade econômica.

É oportuno o momento para trazer à baila julgados já proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF, pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e pelo Tribunal de Justiça – STJ, maneira esta de esclarecer, segundo a jurisprudência, qual é o planejamento tributário lícito ou não e até onde vai a liberdade do contribuinte em seus negócios jurídicos e atos jurídicos.

¹¹ <http://www.parasaber.com.br/rede/taciolacerdagama/palestras/>

¹² FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p.18.

Recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais, decidiu:

Manifestação acerca das operações denominadas de “Incorporação às Aversas” através do Acórdão CSRF/01-05.413, cuja ementa ficou vazada nos seguintes termos:

Número do Recurso: **107-137256** Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: **10675.003870/2002-21**

Tipo do Recurso: **RECURSO DO PROCURADOR**

Matéria: IRPJ

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado (a): MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S.A.

Data da Sessão: 20/03/2006

Relator (a): Dorival Padovan

Acórdão: CSRF/01-05.413

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

IRPJ – **INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS** – GLOSA DE PREJUÍZOS –

IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.

Recurso especial negado.

Extrai-se da análise do inteiro teor do acórdão, que trata o caso de incorporação de empresa lucrativa por empresa deficitária, sendo ambas do mesmo grupo empresarial. O Fisco havia entendido a operação como simulada, eis que teve supostamente como objetivo único compensar prejuízos fiscais acumulados da empresa incorporadora, através de operação que não seria usual (empresa deficitária incorporando a lucrativa).

7 – CONCLUSÃO

A elisão fiscal, diferentemente da evasão fiscal, é presidida pela idéia de que nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode se ver escravizada à hipótese de incidência de um tributo, sujeitando-se passiva e inelutavelmente a praticar a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação fiscal, ou até mesmo praticá-la sob base de cálculo mais onerosa.

O fundamento de validade da conduta elisiva tributária tem guarita no regular uso da liberdade individual de fazer o que a lei não proíbe ou não fazer o que a lei obriga (princípio da reserva legal), associado ao direito de propriedade protegido pela Constituição Federal. Consiste como observa Natanael Martins:

“na, escolha, dentre as opções dadas pela legislação para a realização de determinada operação, daquela que onere o contribuinte de forma menos gravosa possível, ou seja, daquela que culmine no menor impacto fiscal.”¹³

No entanto, é o entendimento de James Marins¹⁴, que reforça a posição de que a teoria do propósito negocial (*business purpose*), largamente adotada por países europeus, não oferece critério seguro para o abuso de direito no nosso sistema jurídico.

¹³ MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: Grandes questões atuais do direito tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2007.v.11, p.327.

¹⁴ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93.

7 – BIBLIOGRAFIA

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal. São Paulo: Dialética, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael, 1971.

FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6. ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

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

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

MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: Grandes questões atuais do direito tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2007.

PAUSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

REZENDE, Carolina de Melo. Decisões dos Conselhos de Contribuintes: definitividade e o planejamento tributário empresarial, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

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

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para aplicação da regra antielisiva. In: Grandes questões atuais do direito tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2007