

INTRODUÇÃO AO ESTUDO SOBRE A ELISÃO FISCAL, EVASÃO FISCAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Túlio Belchior Mano da Silveira^{*}

Resumo:

Este artigo tem por objeto, a introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, a evasão fiscal e o planejamento tributário/fiscal, com enfoque para a questão da reengenharia fiscal visando à economia legal dos tributos devidos. Para nortear a linha de desenvolvimento do estudo, define-se o planejamento tributário como o meio concedido e oportunizado por lei às empresas, de melhor se organizarem com relação à carga tributária a que estão sujeitas e, com isso, pagar menos impostos. A problemática levantada para direcionar a investigação proposta relaciona-se à legalidade das atuais políticas tributárias utilizadas pelas empresas brasileiras, para verificar se o método utilizado é lícito e se respeita ao princípio da legalidade que norteia o direito tributário brasileiro. Tendo em vista que o planejamento tributário tem como escopo principal apresentar às pessoas físicas e jurídicas diferentes formas de economizar lícitamente no pagamento da alta carga tributária brasileira, por meio da chamada “elisão fiscal”, objetiva-se demonstrar o método a ser utilizado pelas pessoas físicas e pessoas jurídicas para melhor implantar o planejamento tributário. A pretensão funda-se na confirmação da hipótese de que o programa de planejamento tributário, que pode ser viabilizado por intermédio de práticas que visem diminuir a carga tributária, recuperar os tributos pagos e aproveitar melhor os créditos da empresa, tem por finalidade evitar que a dívida tributária acabe por atingir o patrimônio da empresa, inviabilizando deste modo seu desenvolvimento e sua manutenção no mercado competitivo dos dias atuais. É justamente nesse

Artigo recebido em: 08/06/2013

Artigo aceito em: 23/07/2013

^{*} Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília na linha de pesquisa de Direito Internacional Econômico. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Católica de Brasília com extensão para docência Superior. Graduado em Direito pelas Faculdades Integradas Toledo de Araçatuba, São Paulo. Membro efetivo do Grupo de Pesquisa - Terceiro Setor e a Tributação Nacional e Internacional: formas de integração e repercussões na sociedade da Universidade Católica de Brasília; Membro do Projeto de Pesquisa e Observatório de Efetivação de Ações em Prol dos Direitos Humanos Fundamentais da Universidade Católica de Brasília; Membro da Comissão do Direito do Terceiro Setor da Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Distrito Federal; Membro da Comissão de Direito Empresarial da Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Distrito Federal. Professor em Estágio Docência em Direito Internacional Público – Universidade Católica de Brasília; Professor no curso de Pós Graduação do UDF Centro Universitário; Professor na Escola Nacional de Administração Pública/ENAP; Professor na Escola de Administração Fazendária/ESAF. Advogado atuante na área do Direito Administrativo e Constitucional. Consultor em Compras Públicas e Regime Jurídico dos Servidores da União. Palestrante convidado em diversas instituições públicas e privadas.

sentido, ou seja, da função econômico-social da empresa, que a reengenharia tributária recebe a tutela do ordenamento jurídico-constitucional-tributário brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário; Economia Legal dos Tributos, Evasão Fiscal; Elisão Fiscal; Sonegação Fiscal.

Abstract:

This article aims to introduce the study of tax avoidance, tax evasion and tax / tax planning, focusing on the issue of tax reengineering aiming at the legal economy of taxes owed. To guide the development line of the study, we define the tax planning as the means granted by law to oportuniting and companies better organize themselves in relation to the taxes to which they are subject and, thus, pay less taxes. The issue raised to direct the proposed research relates to the legality of current tax policies used by Brazilian companies, to verify whether the method used is lawful and respect the principle of legality that guides the Brazilian tax law. Given that tax planning has as main scope to introduce different individuals and ways to save lawfully to pay the high Brazilian tax burden, through the so-called "tax avoidance" , the objective is to demonstrate the method to be used by people individuals and corporations to deploy the best tax planning. The claim is based on the confirmation of the hypothesis that the program of tax planning, which can be made possible through practices aimed at reducing the tax burden, recover the taxes paid and better leverage the company claims, is intended to prevent the tax debt will eventually reach the assets of the company, thereby precluding its development and maintenance in the competitive market of today. It is precisely this sense, namely, the economic and social function of the company, the tax reengineering receives the tutelage of Brazilian constitutional and tax law .

Keywords: Tax Planning ; Cool Economy Taxes , Tax Evasion , tax avoidance , tax evasion .

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 DEFININDO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM RESPALDO LEGAL E DOUTRINÁRIO

3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

4 LIBERDADE FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À LUZ DO CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E EVASÃO FISCAL NA INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS BRASILEIROS

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

7 REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, os tributos (impostos, taxas e contribuições) importam extraordinária parcela dos gastos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Por isso, todo contribuinte goza do direito de planejar sua atividade econômica de modo a recolher o mínimo possível de tributos, desde que, para tanto, obedeça a certos limites legais.

Existem duas maneiras de as empresas diminuïrem seus encargos tributários: legal ou ilegalmente. A legal é denominada “elisão fiscal”, obtida por meio de um planejamento tributário adequado, e o modo ilegal, genericamente denominado, de “sonegação fiscal”, ou também conhecido como evasão fiscal. A questão está em se identificar os limites dessa legalidade/ilegalidade. Como problemática levantada para nortear a pesquisa questiona-se sobre a legalidade das atuais políticas tributárias utilizadas pelas empresas brasileiras, se o método utilizado é lícito e se está de acordo com as normas estabelecidas em lei.

A escolha do tema é de fundamental importância para a comunidade acadêmica, pois a concepção de que a pesada carga tributária a que são submetidas às empresas nacionais, bem como as constantes crises econômicas, seguidas de intermináveis períodos de recessão econômica, aumentam cada vez mais a necessidade de se tomar uma postura ou até mesmo adotar um programa de planejamento fiscal e de reorganização tributária, de modo a obter não só a redução nos gastos tributários habituais e impositivos pelo nosso ordenamento, mas também a devolução ou compensação, como bem entender, dos tributos cobrados indevidamente pelo sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, o Estado. Todavia, esse direito de que goza o contribuinte de planejar sua atividade econômica de modo a recolher o mínimo possível de tributos, deve obedecer a certos limites legais. A importância deste estudo aflora justamente da necessidade de se discutir os limites legalmente concedidos ao planejamento fiscal realizado pelos contribuintes, eis que não há uma resposta definitiva sobre a questão.

Pretende-se confirmar a hipótese de que o programa de reestruturação tributária, por meio da viabilização de aproveitamento de créditos, da redução da

carga tributária e da recuperação de incentivos fiscais relativamente a todos os tributos e contribuições pagos ou incidentes na atividade da empresa, tem por finalidade precípua evitar que a dívida com os impostos inviabilize o regular andamento dos negócios da empresa, atingindo seu patrimônio.

Busca-se também, confirmar a assertiva de que o Estado, a pretexto de arrecadar cada vez mais, não pode fulminar os planejamentos tributários, em atenção aos princípios tributários e constitucionais, sendo-lhe, permitido, no máximo, impor limites, sem, contudo, relativizar princípios constitucionais consagrados. O Estado é um dos personagens, senão o principal, desta verdadeira vilania que assola a nação, sendo que Ele cada vez mais tem a sede de arrecadação e a utilização inadequada do que é arrecadado.

O planejamento tributário tem como objetivo principal apresentar às pessoas físicas e jurídicas, diferentes formas de economizar licitamente no pagamento da alta carga tributária brasileira, através da chamada elisão fiscal e, este estudo, tem por objetivo principal demonstrar o método a ser utilizado pelas pessoas físicas e pessoas jurídicas para melhor implantar o planejamento tributário ou seu planejamento tributário.

De forma específica, objetiva-se: definir o planejamento tributário, fazer a devida distinção entre elisão fiscal e a evasão fiscal e verificar o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o contraponto “planejamento tributário” e “evasão fiscal”.

Para desenvolvimento da pesquisa, optou-se pela vertente metodológica da sociologia jurídica, onde serão trabalhados conceitos do direito como um fenômeno cultural: um processo que se desenvolve no espaço e no tempo. Observa-se o pensamento e a conduta do contribuinte, tanto pessoa física como pessoa jurídica, para a regulação de atuação na vida econômica, jurídica e social.

É utilizada, metodologicamente, a linha de pesquisa jurídico-descritiva, por meio da qual se particularizam às características e os diferentes aspectos do planejamento tributário e da lei de elisão fiscal, os aspectos legais e doutrinários em que serão estabelecidas as relações entre variáveis e fatos. A técnica de pesquisa

adotada é a bibliográfica e documental, analisando-se os conteúdos: teórico (doutrina) e documental (ordenamento normativo).

Na fase de relato, divide-se o estudo em três capítulos: no primeiro apresenta-se a construção do conceito de planejamento tributário na realidade brasileira e seus princípios norteadores; o capítulo segundo é dedicado à apresentação das discussões doutrinárias sobre a elisão e a evasão no planejamento tributário; e o capítulo terceiro volta-se à análise doutrinária e jurisprudencial sobre o contraponto “planejamento tributário” e a “evasão fiscal”.

2 DEFININDO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM RESPALDO LEGAL E DOUTRINÁRIO

O direito tributário tem como objeto o estudo do tributo, enquanto tipo de receita derivada do Estado, visando limitar o poder de tributar e proteger o cidadão dos abusos decorrentes desse poder¹.

O direito tributário é formado, atualmente, por normas coercitivas que regulam as relações jurídicas entre contribuintes e Estado e o sistema tributário, eis que num Estado de Direito em regular funcionamento, as pretensões dos poderes públicos em se tratando de matéria tributária, apresentam-se rigidamente delimitadas pelo direito, sujeitas, portanto, ao princípio da legalidade².

A Constituição Federal de 1988 contém grande número de disposições que tratam de matérias tributárias³. Nos termos do artigo 5º do Código Tributário Nacional, “tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria”⁴. Ao tratar do tema, Nogueira⁵ define o direito tributário como “a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos,

¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.287.

² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p.96.

³ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

⁴ BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

⁵ Nogueira apud HARADA, Kiyoshi. 1995, p.287.

taxas e contribuições”. Trata-se, portanto, de um ramo da ciência jurídica que constitui um conjunto de normas acerca de uma parte fundamental da receita pública, ou seja, a receita tributária⁶.

O tributo é definido pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, podendo ser na forma de imposto, taxas ou contribuições de melhoria (artigo 4º e artigo 5º, do Código Tributário Nacional).

O que interessa para este estudo é o tributo denominado “imposto”, na forma do ordenamento jurídico brasileiro, que consiste em uma prestação pecuniária exigida pelo Estado aos particulares. Trata-se de uma prestação obrigatória não vinculada ou condicionada a benefícios específicos em relação ao contribuinte, eis que este efetua o pagamento ao Estado sem receber nada em troca. A receita obtida em virtude da arrecadação é utilizada para o custeio geral da Administração e das atividades públicas.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 145, parágrafo 1º, determina que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. O artigo 16, do Código Tributário Nacional, define imposto como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. A prestação é exigida obrigatoriamente pelo Estado para cobrir despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens particulares que possa auferir o contribuinte.

Portanto, o legislador, ao instituir um imposto deve, na medida do possível, conformar a tributação às características peculiares da pessoa de cada contribuinte. Os impostos são cobranças que não tem outra justificativa senão a de representar manifestação exclusiva do interesse do Estado, sem considerar qualquer eventual

⁶ GASPARGILHO, Walter. **Curso programado**: direito tributário. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982. p.27.

benefício particular. De acordo com Carraza⁷ o imposto “encontra o seu fundamento de validade apenas na competência tributária da pessoa política” não sendo necessário que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica, para que o imposto seja instituído e cobrado.

Em contrapartida ao poder do Estado de instituir impostos, eis que ninguém é obrigado a escolher condutas tributadas mais severas quando tenha a possibilidade de ordenar suas atividades, seus negócios, sua vida, enfim, percorrendo caminhos livres de tributação (ou com tributação mais branda), idealizou-se, para os contribuintes, o que se chama de “planejamento tributário”, visando a economia de imposto⁸.

O planejamento tributário é composto por infinidade de formas, visando alcançar à economia de impostos. Como o próprio nome indica, consiste num conjunto de medidas e atos do contribuinte, com o intuito de organizar sua vida econômico-fiscal, no sentido de pagar menos tributos, dentro da esfera da legalidade⁹. Para Marins¹⁰, é chamado de “planejamento fiscal ou tributário *lato senso*” a verificação analítica “do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. Segundo Cruz¹¹:

O planejamento tributário é a atividade que cada vez mais os contribuintes buscam para, de forma estritamente preventiva, projetar os atos e fatos administrativos com a finalidade de informar os ônus tributários envolvidos em cada opção, com vistas à redução da carga tributária de forma lícita. O

⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.351.

⁸ Amaro in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995. p.115.

⁹ ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 7, nº 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

¹⁰ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33.

¹¹ CRUZ, Eduardo Pires Gomes. **O parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional e o planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 7, nº 66, jun. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4111>>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

objetivo do planejamento tributário, em última análise, é a economia tributária onde, cotejando as várias opções legais, o contribuinte, obviamente, procura orientar os seus passos de forma a evitar, *sempre* que possível, o procedimento mais oneroso, do ponto de vista fiscal. Ou seja, o planejamento tributário busca a economia de tributos, sugerindo a escolha da opção legal menos onerosa.

Tôrres¹² entende por “[...] planejamento tributário, a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”. Nas acepções de Amaro¹³ o “planejamento tributário configura importante item na pauta das preocupações dos agentes econômicos”, explicando que se trata de uma designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como “formas de economia de imposto”. Lembra que “as formas de economia fiscal têm sido enriquecidas por projetos de alta complexidade, que envolvem avançada tecnologia fiscal, financeira e societária”. Já o planejamento tributário insere-se em temática mais ampla, ou seja:

No planejamento empresarial, inúmeras decisões precisam ser tomadas com vistas à realização do lucro, objetivo precípua da empresa. A escolha do setor, do produto, da matéria prima, do fornecedor, da região; a opção pela verticalização ou pela horizontalização da produção; a definição do mercado visado: local, regional, nacional, internacional; a escolha do público-alvo, da mídia; as decisões sobre o financiamento da planta industrial e da produção: com capital de risco ou de empréstimo; a opção por esta ou aquela forma societária - essas, entre outras inúmeras decisões, precisam ser tomadas pelo empresário. Nesse amplo contexto, a tributação exerce um papel importantíssimo. Não é preciso relembrar os tributos com finalidades regulatórias (extrafiscalidade), e as isenções setoriais e regionais, os diversos incentivos fiscais que buscam induzir o comportamento dos agentes econômicos, estimulando ou desestimulando determinados investimentos. Nem é preciso dizer que mesmo os tributos de finalidades fiscais têm sempre alguma atuação extrafiscal, dado que a tributação, obviamente, não é neutra no que respeita às decisões empresariais¹⁴.

Na definição de Pesce¹⁵ o planejamento tributário se traduz na “construção de um conjunto de operações, consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo

¹² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.175.

¹³ Amaro in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). 1995, p.115.

¹⁴ Idem, ibidem, p.115.

¹⁵ PESCE, Ricardo Amaral. **Planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 9, nº 553, 11 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6016>>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior”. A doutrina chama de “elisivas” as “operações de um tal conjunto”.

Outra definição possível de planejamento tributário é a seguinte: “é um estudo detalhado que, mediante o conhecimento das operações dos clientes e dentro do ambiente dos dispositivos legais vigentes, busca identificar a forma mais econômica de organizar os negócios e configurar as sociedades”¹⁶.

Nas acepções de Greco¹⁷, “planejamento” e “elisão” são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos. Esclarece que:

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém [...]; por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se reveste etc. Quando se menciona “elisão”, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc. (grifos do autor).

O autor em comento ressalta a importância de se verificar se se trata de uma situação de planejamento tributário/elisão fiscal, porque o caso de planejamento tributário a conduta de alguém está protegida pelo direito, sendo que os efeitos tributários do planejamento devem ser aceitos e respeitados pelo Fisco. Trata-se de uma consequência essencial neste campo, tendo em vista que o cerne de toda preocupação é exatamente saber “em que situações o contribuinte verá os efeitos tributários (de submeter-se a uma determinada carga tributária que, de certa perspectiva, é menor) garantidos ou não pelo ordenamento positivo”¹⁸.

Ademais, “a singela circunstância de um caso concreto não pertencer ao conjunto de hipóteses que configuram planejamento/elisão, nada diz quanto ao fato de estar ou não protegido pelo ordenamento”, pois que “não é pelo simples fato de não ser planejamento/elisão que a situação deixará de ter proteção, poderá tê-la ou

¹⁶ RIBAS, Renata dos Santos. **O planejamento tributário**. In: Jus Vigilantibus, Vitória: Editora Dominus Legis LTDA, 16 jan. 2006. Disponível em: <http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/19759>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p.74.

¹⁸ Ibid, p.74.

não, a depender da hipótese específica que for identificada e da categoria a que pertencer¹⁹.

Oliveira²⁰ por sua vez, concebe o planejamento tributário como o “plexo de providências de planejamento que busca o aproveitamento dos campos de não-incidência tributária e a identificação das possíveis lacunas que possibilitem ao contribuinte redução, eliminação ou postergação de tributo”. Assim, “a arte de planejar comporta uma infinidade de elementos que influenciam direta e incisivamente na elaboração do plano de ações a ser executado por um contribuinte, em uma determinada localidade, para o desempenho de dada atividade ou negócio, em certo momento”.

Complementa seu raciocínio definindo “planejamento fiscal” como “instrumento de eficiência empresarial” e finaliza: “as ações que visam reduzir, anular ou postergar o pagamento de impostos podem ser classificadas em dois grupos: o da licitude (ações elisivas) e o da ilicitude (ações evasivas)²¹.

Conforme constatação de Amaro²², a doutrina, em sua generalidade, aceita a economia de imposto, baseada na premissa de que ninguém é obrigado a escolher condutas tributadas quando tenha possibilidade de ordenar suas atividades, seus negócios, sua vida, enfim, percorrendo caminhos livres de tributação. Da mesma forma, praticamente não existem controvérsias quanto ao repúdio à fraude, ao artil, à ocultação do fato gerador, e à evasão do tributo. Todavia, “o grande problema se coloca quando se cuida de estabelecer os limites que separam o território da chamada ‘economia lícita de tributo’ e o ‘campo da evasão’”. Afirma que dogmaticamente essa fronteira existe, sendo que “a dificuldade está em demarcá-la”.

Visando perquirir subsídios para identificar os limites ao planejamento fiscal realizado pelos contribuintes, passa-se a definir elisão e evasão tributária.

¹⁹ GRECO, 2004, p.74.

²⁰ OLIVEIRA, Renan Coelho de. **Exame e distinções conceituais de figuras correlatas ao planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 9, nº 595, 23 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6274>>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

²¹ OLIVEIRA, Renan Coelho de. Op. cit., p.1.

²² Idem, ibidem, p.115.

3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Neste momento da pesquisa pretende-se verificar os limites que separam o território da chamada "economia de tributos ou "economia lícita de tributo" (licitude, legalidade - ações elisivas) e o "campo da evasão" (ilicitude, ilegalidade - ações evasivas). De antemão, informa-se que para este estudo, concebe-se a elisão lícita do tributo ou, simplesmente "elisão fiscal", no sentido de planejamento lícito para diminuir a carga tributária. Já a evasão fiscal é citada para significar conduta ilícita (elisão ilícita do tributo) ou recurso ilegal para pagar menos ou mesmo não pagar tributos.

Essa ressalva é importante em decorrência da confusão terminológica que existe entre as palavras e expressões que permeiam o tema "planejamento tributário". Para caracterizar a modalidade válida para evitar o surgimento da obrigação tributária, são utilizadas as seguintes terminologias: elisão, evasão, evasão lícita ou legítima ou legal, fraude lícita ou legal, economia fiscal, negócio fiscalmente menos oneroso, evasão permitida ou organizada pela lei, e transação tributariamente favorecida. Já para designar a modalidade dolosa de frustrar a satisfação de tributo devido, foram identificadas as seguintes expressões: evasão ilícita ou ilegítima ou ilegal, fraude ilícita ou ilegal e sonegação.

Entre os doutrinadores brasileiros, as expressões mais utilizadas são "elisão fiscal" e "evasão fiscal". A primeira é usada para "os casos em que o sujeito passivo tributário, de forma legítima, pratica atos jurídicos (*lato sensu*) ou se abstém da prática de determinados atos visando à redução, ao diferimento ou à eliminação do pagamento do tributo". A segunda serve para designar "os casos ilegítimos que visam à obtenção dos mesmos fins"²³.

Contudo, mesmo essas expressões não são aceitas de forma tranqüila na doutrina brasileira. Seja como for, para a devida compreensão do que se pretende com este estudo, é preciso apresentar as terminologias adotadas e seus significados. Como existe certo consenso doutrinário de que a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, enquanto que a evasão fiscal diz respeito

²³ SANTOS, Fabio Pereira Garcia dos. **A injuridicidade das normas gerais antielisivas no ordenamento jurídico pátrio**. In: Revista da Procuradoria Geral do Estado, nº 28, a. 22, p.314-354. Manaus, 2005. p.316.

à sonegação ou simulação tributária, optou-se pelas expressões: elisão fiscal (licitude) e evasão fiscal (ilicitude)²⁴.

Na definição de Guimarães²⁵, a evasão fiscal consiste na “fuga ao pagamento de impostos obrigatórios”, e a elisão significa “eliminação ou supressão” de impostos. Segundo o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa²⁶ a evasão é o “desvio ou sonegação da renda tributária por parte do contribuinte, detectada ou apurada em seu conjunto”, e elisão, vem de elidir, que significa “fazer elisão, de retirar, excluir, eliminar, suprimir a ocorrência do fato gerador”. A elisão tributária é o planejamento tributário lícito para diminuir a carga tributária, enquanto que a evasão fiscal é a conduta ilícita ou o recurso ilegal para pagar menos ou mesmo não pagar tributos. A elisão fiscal é o instrumento da maior utilidade, tanto para as pessoas naturais como para as pessoas jurídicas, já que qualquer planejamento embasado em práticas ilícitas pode levar a penalidades e severas multas. O risco, portanto, é muito grande, não valendo a pena sua prática.

A elisão tributária pode assumir as seguintes formas ou espécies: induzida por lei (decorrente de um texto normativo) ou decorrente de lacuna na lei (decorre de lacunas e brechas existentes na lei).

Na primeira hipótese, o próprio enunciado normativo permite ou, mesmo, induz à economia de tributos, isto é, existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Cita, como exemplo de elisão induzida por lei os incentivos fiscais, já que a própria lei expressa determinados benefícios aos seus destinatários, caso estes contribuintes paguem em dia seus tributos, exportem mais mercadorias, construam uma fábrica em determinado local²⁷. Portanto, a elisão fiscal decorrente de lei acontece quando:

[...] o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de

²⁴ MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal**: limites ao planejamento tributário. In: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 21, p. 11-17. Belo Horizonte, mar./abr. 2003. p.11.

²⁵ GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999. p.289;307.

²⁶ Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa apud CRUZ, Eduardo Pires Gomes. Op. cit., p.1.

²⁷ “As elisões previstas em lei não merecem grande atenção na ótica jurídica, posto que são afeitas à esfera da política fiscal” (ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. 2003., p.1).

reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em *prol* do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (por exemplo: Zona Franca de Manaus)²⁸.

Por outro lado, na elisão fiscal engendrada com base em lacunas da lei, a questão torna-se mais complexa e controvertida, inclusive nos aspectos de legalidade e legitimidade²⁹. A elisão tributária por lacuna na lei é a “típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias”. É que, como a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso II, prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, a existência de eventuais falhas legislativas leva à interpretação de que o contribuinte poderá utilizar-se de eventuais falhas ou brechas legislativas obter economia de tributos.

Informe-se que a expressão “sonegação fiscal” adveio com a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964³⁰, que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas, e define a “sonegação fiscal” (artigo 71), a “fraude” (artigo 72) e o “conluio” (artigo 73). Em termos gerais, a diferenciação entre a elisão fiscal e a evasão fiscal perpassa os critérios da cronologia do ato e dos meios empregados³¹ ou pelos critérios temporais e de validade³².

Quanto ao critério temporal ou cronológico, “o sujeito passivo que age conforme o direito positivo antes da ocorrência do fato gerador, a conduta é incensurável”, já que “o contribuinte tem o direito de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza”. O limite desse direito subjetivo é a lei, pois, se não existe comportamento ilícito não há proibição legal³³. Nas acepções de Pesce³⁴:

Por elisão entende-se a realização de fatos, com um determinado resultado econômico, que, eludindo o fato hipotético descrito na hipótese de incidência de uma norma tributária impositiva, evita a incidência desta

²⁸ MOREIRA, 2003, p.13.

²⁹ ALVES, 2003.

³⁰ BRASIL, Legislação. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L4502.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

³¹ OLIVEIRA, 2005, p.1.

³² CRUZ, 2003, p.1.

³³ Idem, ibidem, p.1.

³⁴ Idem, ibidem, p.12 p.1.

norma, elidindo, assim, a imposição da exação tributária conseqüente. Ainda, os fatos podem ser tais que, apesar de subsumirem-se em uma norma impositiva, atraíam a incidência de outra norma favorável ao agente.

O citado conceito de elisão fiscal, esclarece Pesce³⁵ fornece um critério objetivo que permite diferenciá-la da evasão fiscal. Embora tanto a elisão quanto a evasão são formas de “não pagamento de tributo”, a primeira ocorre antes da incidência da norma impositiva, enquanto que a segunda a sucede. Pela elisão fiscal evita-se o pagamento, impedindo a incidência da norma. No caso da evasão, furta-se ao pagamento da obrigação tributária, já existente porque a norma tributária já atuou. Por isso da licitude da elisão e da ilicitude da evasão: “nascida à obrigação tributária, o que não ocorre na elisão, ela dever ser adimplida”.

A elisão fiscal, em relação à cronologia do ato, é caracterizada quando o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo for praticado antes da ocorrência do fato imponible. Já a evasão fiscal, é verificada quando o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo for praticado depois da ocorrência do fato imponible. Veja-se, nesse sentido, a colação doutrinária de Coelho, citada por Oliveira³⁶:

Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Doria, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

Moreira³⁷ interpreta que a elisão fiscal ocorre “sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária”, enquanto que a prática da evasão fiscal “se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta”. Informa que esse critério de distinção é objetivo, e foi introduzido no Brasil por Rubens Gomes de Souza, que assim o descreveu:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na

³⁵ PESCE, 2005, p.1.

³⁶ OLIVEIRA, 2005, p.1.

³⁷ MOREIRA, 2003, p 11.

segunda trata-se de fraude fiscal³⁸.

Como é sabido, “a obrigação de pagar tributo é *ex lege*”, ou seja, “o crédito tributário a favor do Estado surge tão-somente com a ocorrência do fato gerador”. Assim sendo, “caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo” Por isso que “os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*”³⁹.

Veja-se como Amarós⁴⁰ definiu os institutos da elisão e da evasão, quanto ao seu momento de ocorrência: “a elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento”.

Contudo, podem ocorrer situações em que a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária, ou seja, o critério cronológico, embora importante, por si somente não é capaz de diferenciar a elisão da evasão tributária. Por exemplo, um comerciante pode emitir notas fiscais adulteradas e somente depois promover a saída da mercadoria de seu estabelecimento. É por isso que a doutrina considera, para além do critério cronológico, o aspecto da legitimidade dos meios utilizados⁴¹.

Quanto ao critério dos meios ou da validade, ao se debruçar sobre o assunto, Pesce⁴² identifica como critério de diferenciação entre planejamento e evasão tributária a seleção dos meios, explicando que:

Toda atividade é desenvolvida para o atingimento de um fim. Trata-se de um conjunto de atos ordenados a um objetivo fixado, uma unidade teleológica, portanto. Mais especificamente, significa a seleção de meios para a consecução do fim proposto. Importa o fim fixado, sendo os meios, em princípio, quaisquer, exigindo-se, apenas, a sua adequação a prossecução daquele. É nesta seleção de meios que se contém a elisão. É ela exatamente uma seleção de meios.

Seguindo seu raciocínio, pontua que a “maximização do resultado econômico” é obtida tanto “maximizando a receita” quanto através da minimização dos custos,

³⁸ Souza apud MOREIRA, 2003, p.11.

³⁹ Idem, ibidem, p.12.

⁴⁰ Amarós apud MOREIRA, André Mendes. Op. cit., p.12.

⁴¹ Idem, ibidem, p.12

⁴² PESCE, 2005, p.1.

dentre eles, os tributos. Desse modo, defende que a “minimização da carga tributária, minimizando os custos, maximiza o resultado econômico, fim de toda atividade empresarial”⁴³.

De modo similar, Alves⁴⁴ também entende que a elisão fiscal e a evasão tributária possuem pontos em comum. Explica que em ambos os institutos, o que se busca são meios para reduzir ou anular a carga tributária, ou seja, a intenção do agente não é critério diferenciador dos dois institutos. O que os diferencia é a maneira com que se concretizam os institutos.

Não restam dúvidas, diante do exposto, que é “a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal)”⁴⁵. Assim sendo, como expressa Sacha Calmon Navarro Coelho, aqui citado por André Mendes Moreira⁴⁶:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

Assim sendo, “os limites entre elisão e evasão situam-se na anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão”⁴⁷.

Como é sabido, o tributo surge a partir da incidência da norma tributária. Essa incidência ocorre sempre que os fatos descritos abstratamente na hipótese de incidência daquela norma se concretizem no mundo fático. Do ponto de vista

⁴³ PESCE, 2005, p.1..

⁴⁴ ALVES, 2003, p.1.

⁴⁵ MOREIRA, 2003, p.12.

⁴⁶ Idem, ibidem, p.12.

⁴⁷ OLIVEIRA, 2005, p.1.

econômico-fático, normalmente não existe apenas um, mas vários negócios, atos jurídicos ou situações materiais equivalentes, no sentido de produzirem o mesmo resultado econômico. É justamente esta variedade de fatos equivalentes, associada à liberdade do sujeito privado de escolher um ou outro destes negócios, que permite, e onde é inserido, o fenômeno da elisão. Desse modo, o contribuinte, diante de várias possibilidades de realização da atividade empresarial, tem liberdade para escolher qual delas levará a uma carga tributária menor. Por exemplo, dado o fim da atividade empresarial, se existir a possibilidade de atingir esse fim por meio de um ato legal e legítimo que não conste da hipótese de incidência de nenhuma tributária, nada obsta que faça essa escolha, elidindo, assim, qualquer tributação.

Diante disso, é forçoso reconhecer que, num primeiro momento, a diferença entre a elisão e evasão fiscal se dá em virtude da primeira ser acompanhada de meios lícitos para se configurar, enquanto a segunda viria acompanhada por procedimentos ilícitos. Contudo, a diferenciação entre os referidos institutos também possui um viés temporal, vez que por meio da determinação do momento em que houve a utilização de certos meios, pode-se classificar o ato como elisão ou evasão⁴⁸. Nas palavras de Alves⁴⁹, aqui apresentadas em longa citação, justamente para não se correr o risco de se perder a essência de seu pensamento:

Na evasão fiscal, o indivíduo lança mão de certos meios ou instrumentos no ato ou depois da ocorrência do fato gerador. Assim, no momento de exteriorização do fato gerador ou depois, o contribuinte se vale de meios ilícitos para diminuir ou eliminar a carga tributária incidente sobre determinada operação. Já na elisão fiscal, ao contrário, a utilização de meios lícitos deve se dar sempre antes do fato gerador acontecer. A elisão é, inexoravelmente, um procedimento preventivo, sendo que, sem este caráter antecipatório, a elisão descamba para a fraude fiscal. Após a configuração do fato gerador, isto é, após a ocorrência de determinado ato ou negócio, havendo subsunção de tal fato à norma tributária que abstratamente o definia como uma hipótese de incidência, não há mais nada a fazer a não ser quitar a obrigação tributária. Qualquer outra atitude do contribuinte se incluirá, necessariamente, dentro do espectro da evasão fiscal.

Imperioso ressaltar que na elisão fiscal a pretensão é à busca da minimização da carga tributária, que, por conseguinte, levará à maximização do lucro. Não raras vezes o direito traça formas diversas para traduzir situações que, efetivamente, são

⁴⁸ ALVES, 2003, p.1.

⁴⁹ Idem, ibidem, p.1.

em sua substância, idênticas. O contribuinte se depara, desse modo, com várias opções para atingir sua finalidade de obtenção de lucro, por meio da diminuição dos encargos tributários, podendo, livremente, escolher uma delas. Para saber qual das opções extraídas do permissivo legal é mais vantajosa, utiliza-se do “planejamento tributário”. É o que diz Alves⁵⁰:

Por possuírem formas diversas, várias operações, ainda que essencialmente homogênicas, possuem tributações distintas, com carga tributária diversa. Ciente desta diversidade, o contribuinte pode, antecipadamente, planejar-se a fim de optar por uma via jurídica menos onerosa para atingir a um mesmo resultado. A elisão, pode-se dizer, nada mais é que uma forma de abstenção de incidência, onde o indivíduo evita se colocar em situação tributada. Todavia, enquanto na abstenção *strictu sensu* o contribuinte furta-se totalmente de praticar a operação e alcançar o resultado econômico, na elisão, o contribuinte chega ao resultado econômico, mas por um outro caminho.

Vistos os critérios que diferenciam os institutos tributários da elisão e da evasão, importa apresentar as características da evasão fiscal, que, de acordo com Moreira⁵¹, são: a sonegação, a fraude e a simulação.

A sonegação fiscal - ou sonegação tributária - traduz-se na “ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, *verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo a menor⁵².”

A fraude tributária - ou fraude fiscal - vem da expressão latina *fraudis* (má-fé, engano) e “corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei⁵³.”

Lembre-se que o direito tributário veda ao legislador tributário, a adoção de qualquer conceito distinto daqueles já havidos no campo privado (artigo 110, do Código Tributário Nacional).

A simulação tributária ou fiscal “pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes)”⁵⁴.

A simulação, em termos gerais, é um instituto de direito civil disciplinado pelo artigo 167, parágrafo 1º, Código Civil de 2002. Conforme Alves⁵⁵, para além de a

⁵⁰ ALVES, 2003, p.1.

⁵¹ MOREIRA, 2003, p.12.

⁵² Idem, ibidem, p.12.

⁵³ Ibid, p.12.

⁵⁴ Ibid, p.12.

simulação tributária ser uma categoria ilícita, pertencente ao gênero “evasão tributária”, o que a diferencia da elisão fiscal é o fato de que “a simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objetivos dos agentes”. Na opinião de Oliveira⁵⁶:

A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que à vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros.

A simulação é classificada, pela doutrina brasileira, em “absoluta” e “relativa”. No primeiro caso, ocorre um “acordo simulatório” do qual não se espera qualquer espécie de resultado jurídico, enquanto que na simulação relativa (também denominada de “dissimulação”) a prática de ato ou negócio simulado é o caminho encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro e desejado. Na síntese de Oliveira⁵⁷ “na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação o ato ou o negócio jurídico existe, mas se encontra escamoteado”.

Na linguagem jurídica, “dissimular quer dizer disfarçar, alguém, artificialmente, a vontade real. Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade do ato, ou fato, dando-lhe feição ou aparência diferente”⁵⁸. Nas críticas de Tôrres⁵⁹:

A teoria da simulação como aparência é insuficiente e pouco reserva de útil para uma investigação mais adensada sobre a matéria, haja vista a confusão que comporta com conceito tão distinto e articulado com situações legítimas e sem vícios. Quando um contribuinte tenta omitir uma dada situação perante o Fisco, usando de forma distinta da realidade, ter-se-á, no mais das vezes, falsidade ou fraude à lei, nunca aparência, nos rigores da terminologia jurídica que se deve sempre adotar. Busca-se uma vantagem tributária mediante recurso ao engano, o que pode ser detectado pela fiscalização de imediato, aplicando-se o regime que fora omitido, sem qualquer caracterização de ato simulado.

Também é preciso diferenciar simulação fiscal da fraude tributária. A simulação tributária não se confunde com a fraude fiscal por uma única característica: “na fraude a utilização de meios ilícitos é evidente e aparente, na

⁵⁵ ALVES, 2003, p.1.

⁵⁶ OLIVEIRA, 2005, p.1.

⁵⁷ Idem, ibidem, p.1.

⁵⁸ CRUZ, 2003, p.1.

⁵⁹ TÔRRES, 2003, p.316.

simulação, a ilicitude dos atos é acobertada por uma aparência de licitude que reveste o negócio jurídico”. Contudo, por estar inserida a simulação na categoria jurídica que se chama de “evasão fiscal”, “o primeiro traço distintivo entre a simulação e a elisão fiscal seria, justamente, a sua realização depois da ocorrência do fato gerador”. Ressalte-se, no entanto, que “por ser um ato que se esconde atrás de uma aparente legalidade, torna-se difícil detectar o momento exato da realização do ato simulado ou, até mesmo, perceber a real vontade e os objetivos das partes envolvidas na simulação”⁶⁰.

Por sua vez, a fraude tributária não se confunde com a sonegação fiscal, em razão de que a fraude é a ação ou omissão que pretende impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto que sonegação consiste na ação ou omissão que busca impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Mais uma vez é critério temporal que traça a linha demarcatória entre os dois institutos, eis que a fraude acontece antes do fato, para evitá-lo e a sonegação evita o conhecimento do fato já ocorrido. No entanto, ambos os institutos são causas de nulidade dos atos e dos negócios jurídicos, onde seu reconhecimento produz efeitos na esfera tributária através da revisão do lançamento, desde que se afigure possível⁶¹.

Não restam dúvidas, portanto, que a noção de “planejamento tributário” perpassa a idéia de evasão tributária e de elisão fiscal. Desse modo, o planejamento adotado de forma correta e consciente, com o intuito de diminuir a carga tributária, deve levar em conta a utilização de meios lícitos e a atuação preventiva em relação ao fato gerador, que são premissas da elisão tributária. Sem o respeito a esses critérios, eventual prática de economia tributária se enquadraria na categoria de evasão fiscal, e, desse modo, seria ilícita, sujeitando o contribuinte aos rigores da lei penal e às multas previstas na legislação tributária⁶².

Em suma, pode-se dizer que a evasão tributária é a utilização, pelo contribuinte, de comportamentos proibidos pela lei para reduzir, deixar de ou retardar o pagamento de tributos. Trata-se, portanto, a evasão fiscal, da economia ilícita ou fraudulenta de tributos, onde sua realização passa pelo não cumprimento

⁶⁰ ALVES, 2003, p.1.

⁶¹ OLIVEIRA, 2005, p.1.

⁶² ALVES, Op. cit., p.1.

de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes, ou, dito de outra forma, de toda e qualquer ação ou omissão ilícita que vise subtrair o cumprimento de determinada obrigação tributária. Percebe-se, pois, que o contribuinte pratica o fato imponible da obrigação tributária, mas se furta a pagar tributo por meio de métodos não idôneos. Já a elisão tributária é a adoção, pelo contribuinte, de condutas lícitas, omissivas ou comissivas, com a finalidade evitar a prática do fato imponible da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento⁶³.

Contudo, com a tentativa de introdução, no Código Tributário Nacional, mais precisamente no artigo 116, de uma “norma geral antielisiva” (parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001⁶⁴), que autorizaria o Fisco a desconsiderar os atos dos contribuintes que visassem à mera economia de impostos (negócio jurídico indireto), as discussões em torno da “elisão fiscal” recebeu novo fôlego.

4 LIBERDADE FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À LUZ DO CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE

Pela sua própria natureza e significado, o planejamento tributário, enquanto técnica de auto-organização dos negócios do contribuinte visando à elisão fiscal, ou seja, à redução dos custos decorrentes dos deveres tributários, entra em choque com os interesses do Fisco. A análise do planejamento tributário com a finalidade da elisão fiscal perpassa essa inerente tensão entre contribuinte e Administração Tributária.

De um lado está o contribuinte que, diante da excessiva carga tributária incidente sobre o faturamento das empresas, de maneira especial, os prazos curtos de pagamento e as dificuldades para a efetivação dos créditos e débitos, o empresário, precisa buscar meios para diminuir sua carga tributária, visando maior margem de lucro, buscando, inclusive, se manter operante.

⁶³ OLIVEIRA, 2005, p.1.

⁶⁴ BRASIL, Legislação. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/basica/lei_comp_federal_104.shtml>. Acesso em: 10 fev. 2014.

Há que ressaltar a função social da empresa que dá ênfase à sua própria sobrevivência, sem se esquecer do lucro. A sobrevivência do social da empresa é importante, porém, sem lucros, pode se tornar economicamente inviável. Quanto mais lucrativa, possui mais reservas, se torna mais competitiva, mais sólida, transformando-se em órgão efetivamente estabilizador de empregos e de circulação de bens e de serviços, com reflexos positivos para toda a coletividade. O interesse social da empresa não significa os interesses apenas dos seus proprietários, mas da própria empresa. Além de distribuir dividendos para seus acionistas, uma empresa lucrativa gera riquezas e empregos, atendendo, desse modo, sua função social. Grosso modo, o planejamento visando à diminuição da carga tributária é importante mecanismo à disposição do empresariado para a concretização da função social das empresas.

De outro lado, enquanto fenômeno jurídico que leva à redução ou mesmo à eliminação do pagamento do tributo, a elisão tributária tem como consequência a perda da arrecadação de receita tributária que é principal fonte de custeio do Estado. Obviamente que um Estado que não tenha receita não pode desempenhar suas atividades e, desse modo, a elisão tributária poderia, inclusive, ser considerada ilícita, eis que, pelo menos hipoteticamente, pode até prejudicar a Administração Pública, e, por conseguinte, os interesses da coletividade⁶⁵.

É por isso que constantemente são construídas, tanto no âmbito doutrinário quanto legislativo, formas para extirpar a elisão tributária, com a mesma intensidade em que se tenta idealizar novas técnicas de auto-organização empresarial no sentido da elisão tributária.

Entra em choque, nessa discussão, o princípio da liberdade fiscal do Estado e o princípio da capacidade contributiva do contribuinte. Para solucionar o impasse, Nogueira⁶⁶ sugere a aplicabilidade de um terceiro princípio: o princípio da proporcionalidade. Nas suas palavras:

O princípio maior da dignidade da pessoa humana se agrega ao princípio

⁶⁵ SANTOS, 2005, p.324.

⁶⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 8, nº 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5641>>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

da liberdade fiscal e ao princípio da capacidade contributiva como elementos norteadores do planejamento tributário. A construção de uma sociedade livre, justa e solidária como prescreve o artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 pressupõe, sob a ótica da tributação, uma concretização dos princípios da liberdade fiscal e da capacidade contributiva, uma vez que a liberdade fiscal correlaciona-se com o ideal da liberdade em sentido constitucional, enquanto a capacidade contributiva vincula-se à idéia de justiça e solidariedade⁶⁷.

Essa concretização dos princípios da liberdade fiscal e da capacidade contributiva somente seria possível se atendido o princípio da proporcionalidade/razoabilidade tributária.

Na busca de subsídios para fundamentar seu ponto de vista, analisa a relação jurídica tributária estabelecida entre a Administração Tributária e o contribuinte, quanto aos seus efeitos, sob duas dimensões: unilateral e bilateral. A relação jurídica entre Fisco e contribuinte é unilateral no sentido de que “o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial”, ou seja, “o cidadão-carente na cidadania fiscal unilateral tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta solidariedade”. Por sua vez, a relação jurídica entre Fisco e cidadão-contribuinte, quanto aos seus efeitos, é bilateral, quando existe “obrigação para ambas às partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária, deveres e direitos dos cidadãos-contribuintes, ética fiscal privada”⁶⁸.

Desse modo, a “cidadania fiscal unilateral” significa o direito à não-tributação do mínimo existencial a todos os cidadãos brasileiros credores desta solidariedade, eis que:

[...] sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do ser humano e desaparecem as condições iniciais de liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo⁶⁹.

⁶⁷ NOGUEIRA,, 2004, p.1.

⁶⁸ Idem, ibidem, p.1.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p.129.

Nessa linha de raciocínio, a cidadania fiscal unilateral figura como um direito do cidadão à não-tributação de um mínimo vital essencial, índice suficiente para que o indivíduo possa participar da sociedade como cidadão. Conforme Carraza⁷⁰:

[...] os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição Federal de 1988, especialmente em seus artigos 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.

No entanto, ainda segundo Nogueira⁷¹, a questão da cidadania fiscal não se esgota na garantia de um mínimo existencial intributável, ou seja, para que possa haver uma cidadania fiscal unilateral, (o contribuinte-desprotegido enquanto credor da solidariedade do Estado e a Administração Tributária enquanto devedora dessa solidariedade), é preciso, no contra-ponto, além da atuação ética efetiva (solidária e justa) do Fisco, a existência de recursos para custear a referida cidadania fiscal unilateral. Esses recursos são advindos, basicamente:

[...] dos cidadãos-contribuintes portadores de uma cidadania fiscal bilateral, que lhes garante o direito de pagar tributos segundo sua capacidade contributiva e o dever constitucional (ética fiscal privada) de contribuir financeiramente para o aperfeiçoamento e aprimoramento da cidadania fiscal unilateral.

O Estado, enquanto tal é custeado pela arrecadação tributária, ou seja, “sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem Estado de Direito, nem muito menos um Estado Social”. É por isso que existe o princípio da justiça tributária, segundo o qual todos devam pagar tributos com base em sua capacidade contributiva, que começa onde a sua renda exceda o mínimo existencial. Esse mesmo princípio da justiça fiscal que garante a tributação do excedente ao mínimo necessário à existência digna, também obriga o Estado “preservar as fontes tributárias (patrimônio dos contribuintes) ao revés de esgotá-las por prática de tributação excessiva, o que implicará em postura moralmente aética do ponto de vista tributário”⁷². É que a capacidade contributiva começa além do mínimo

⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.74.

⁷¹ NOGUEIRA, 2004, p.1.

⁷² Idem, ibidem, p.1.

necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. A tributação excessiva ou tributos confiscatórios, do mesmo modo que a tributação do mínimo vital afronta o princípio de proteção da liberdade. Por ser o princípio do não-confisco uma cláusula aberta, sua interpretação depende dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

O princípio da vedação de confisco deve ser analisado conjuntamente com o princípio da capacidade contributiva e tem por objetivo preservar a capacidade econômica do indivíduo. Mais uma vez faz-se uso da principiologia. Para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, dentre outros⁷³.

É que existe uma zona anuviada entre a liberdade e a justiça tributária e entre os respectivos princípios, que carece de ponderação para que se possa obter a desejável harmonia. Isso acontece na permanente tensão existente entre mínimo vital e capacidade contributiva, entre propriedade privada e imposição confiscatória e entre concessão de privilégios legais (isenções, remissões) e concessão de privilégios odiosos (que desatendem o princípio da razoabilidade para a sua concessão).

É com base nessas colocações que Nogueira⁷⁴ defende que a cidadania fiscal bilateral só é assegurada se as opções tributárias subsumirem-se aos limites dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade tributária.

Enfatize-se que tanto a razoabilidade quanto a proporcionalidade são instrumentos de limitação do poder estatal, porém possuem identidade própria, diferenciando-se “por sua formação distinta no sistema constitucional, além de

⁷³ HARADA, 2001, p.337.

⁷⁴ NOGUEIRA, 2004, p.1.

fundamentação própria e elementos caracterizadores que as diferenciam operacionalmente”. Araújo⁷⁵:

A razoabilidade se refere à legitimidade da escolha dos fins em nome dos quais o Estado atuará, e a proporcionalidade verifica se os meios são necessários, adequados e proporcionais aos fins já escolhidos. O Estado deve justificar racionalmente sua atuação, enquadrando-a no conjunto de regras e princípios albergados pela Constituição, com imprescindível derivação do princípio do devido processo, pois o reconhecimento de uma inconstitucionalidade, baseado no princípio da razoabilidade, não necessariamente será fundado em outro dispositivo constitucional. A proporcionalidade vai mais adiante, indagando se o ato é adequado e necessário à finalidade, ao objetivo, além de verificar, no cotejo entre os bens, direitos ou interesse protegidos e atingidos pela atuação estatal, qual deverá prevalecer no caso concreto, portanto diferentemente da razoabilidade, sempre haverá duas grandezas em relação: bens, direitos ou interesses constitucionalmente consagrados.

De qualquer modo, via de regra os termos “proporcionalidade” e “razoabilidade” são apresentados como similares, englobando “um juízo de adequação da medida em vista do interesse público a salvaguardar”, ou seja, “pretende assegurar um equilíbrio de interesses e visa evitar o excesso”, consiste basicamente, na aceção de que a Administração Pública, ao actuar discricionariamente perante os particulares, está obrigada “a escolher de entre as várias medidas que satisfazem igualmente o interesse público, a que menos gravosa se mostrar para a esfera jurídica daqueles”⁷⁶.

É por isso que, de acordo com Nogueira⁷⁷ “as opções fiscais sofrem o balizamento direto dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade tributária, tudo em nome da cidadania fiscal bilateral”.

De um modo geral, a doutrina entende que dentre diversas possibilidades lícitas de gestão dos seus negócios, o contribuinte pode escolher aquela que considerar mais plausível, porque tributariamente menos onerosa. Amaro⁷⁸ chega a afirmar que “ter esse objetivo [de pagar menos tributo] na administração de uma

⁷⁵ ARAÚJO, Ângela Soares de. **Princípio da proporcionalidade como instrumento de decisão judicial**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, nº 27, 31 mar. 2006. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1013>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

⁷⁶ BOTELHO, José Manuel Santos; ESTEVES, Américo Joaquim Pires; PINHO, José Cândido. **Código do Procedimento Administrativo**: anotado e comentado. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p.69.

⁷⁷ NOGUEIRA, 2004, p.1.

⁷⁸ Amaro apud NOGUEIRA, 2004, p.2.

empresa é obrigação do administrador, a quem incumbe zelar pelo patrimônio da sociedade”. Contudo, Nogueira⁷⁹ não partilha desse entendimento, argumentando que o que deve limitar a conduta do contribuinte não é a maior ou menor onerosidade tributária, mas a capacidade contributiva da empresa/contribuinte, explicando que:

[...] se a empresa tem condições de contribuir com mais, é obrigada a isto por força do preceito constitucional da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º, “sempre que possível [...]”), se assim não o fizer escudando-se em formas desproporcionais à sua capacidade econômica, estará se sujeitando a imposição fiscal de ofício. A presunção constitucional é da liberdade de se auto-organizar, todavia, citada liberdade está umbilicalmente atrelada à perspectiva que toda auto-organização é permitida desde que feita na direção de pagar tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte⁸⁰.

Em assim sendo, por exemplo, “se era possível pagar mais, e pagou-se menos, foi ferido o princípio da capacidade econômica, por inobservância da cidadania fiscal bilateral⁸¹. Prossegue na exposição do seu ponto de vista, enfatizando que:

Cidadão-contribuinte e Estado têm objetivos (fins) a serem alcançados, entre eles há uma permanente “tensão” de justos interesses, de ambos os lados desta relação pululam os valores da segurança jurídica, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da cidadania fiscal bilateral e da proporcionalidade, e certamente, hoje em dia a proporcionalidade (enquanto princípio de direito e princípio de interpretação do direito) e a capacidade contributiva, são fortes instrumentos à disposição do intérprete para que a tensão entre Estado e Contribuinte possa permanecer em níveis democraticamente aceitos [...] (grifo do autor).

Para harmonizar os objetivos constitucionais previstos nos princípios da liberdade fiscal e da capacidade contributiva, sugere a utilização do princípio da proporcionalidade tributária. Nas suas palavras:

A regra jurídica para ser constitucional deve, antes de mais nada, ser proporcional aos fins que objetiva alcançar, os quais necessariamente devem estar em sintonia com os objetivos constitucionalmente almejados. Numa sociedade de riscos, onde múltiplas são as obrigações do Estado frente a um elenco vastíssimo de direitos fundamentais (artigo 5º, da Constituição Federal de 1988) e escassos são os recursos públicos, o princípio da proporcionalidade surge como princípio regulador e harmonizador dos conflitos, na aplicação e na proteção dos direitos do

⁷⁹ NOGUEIRA, 2004, p.2.

⁸⁰ Idem, ibidem, p.2.

⁸¹ Ibid, p.2.

homem e da dignidade humana⁸².

O critério da proporcionalidade funcionaria como justa medida entre os excessos de tributação da Administração Tributária e os excessos de sonegação tributária dos contribuintes. De outra maneira, tanto o excesso quanto a falta são erros que devem ser censurados, sendo que ao critério da proporcionalidade na tributação funciona como “justa medida do tributo a ser exigido”, ou seja, “nem tributo com efeito confiscatório, nem tributo aquém da capacidade contributiva, mas sim, tributo como justa medida de um dever fundamental de solidariedade do cidadão”⁸³.

Nesse pensar, o princípio da proporcionalidade tributária apresenta duas dimensões: uma negativa e outra positiva. A primeira veda o arbítrio estatal. Trata-se de uma “cláusula geral anti-arbítrio”, que funciona como norma protetiva do contribuinte contra eventuais arbitrariedades da Administração Tributária. A segunda otimiza as pretensões constitucionais que aparentemente se apresentam contraditórias, a exemplo da liberdade fiscal no contraponto com a capacidade contributiva. Contudo, “tanto quanto desempenha função negativa ou positiva, o princípio da proporcionalidade exerce a dupla missão de constituir o limite e o fim da atuação estatal”⁸⁴.

A concepção contemporânea da cidadania fiscal bilateral vai além da tradicional perspectiva de se “dar importância à discussão sobre a licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte, isto é, se a conduta se materializou antes ou depois da fatispécie econômica”. O cerne da questão, na atualidade, está em se verificar se a forma adotada pelo contribuinte para pagar menos ou mesmo não pagar tributos atendeu ao critério da proporcionalidade e razoabilidade, tendo como baliza sua capacidade contributiva. Em agindo desse modo, fez o adequado uso dos meios jurídicos. Caso contrário, “abusou dos meios jurídicos para sofrer carga tributária inferior à sua capacidade econômica, e por esta razão, deve ser desconsiderada a forma jurídica dada a fatispécie econômica”⁸⁵.

⁸² NOGUEIRA, 2004, p.1.

⁸³ Idem, ibidem, p.1.

⁸⁴ Idem, ibidem, p.1.

⁸⁵ Idem, ibidem, p.2.

Essa interpretação do planejamento tributário visando à elisão fiscal leva à conclusão de que os limites da conduta do contribuinte não estão na onerosidade tributária, mas na sua capacidade contributiva.

No mesmo sentido de que apenas o critério da proporcionalidade tributária é capaz de harmonizar os objetivos constitucionais previstos nos princípios da liberdade fiscal e da capacidade contributiva, Pontes⁸⁶ diz que tanto o contribuinte, quando no exercício da autonomia privada, isto é, do planejamento tributário, quanto o Estado na sua função normativa, estão limitados pelo princípio da proporcionalidade.

Em sentido contrário, Xavier⁸⁷ não visualiza como o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade poderia ser invocado como balizador constitucional inerente à liberdade individual de contratar. Segundo seu pensar, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, enquanto proibição do excesso, bem como os seus corolários da adequação de meios, da necessidade e da justa medida, é um princípio material de controle de atos estatais que pretende evitar cargas coativas excessivas ou atos de ingerência desmedidos na esfera jurídica dos particulares. Trata-se, portanto, de um princípio limitador da atuação do Estado e não um limite para a atuação dos particulares, que não são investidos de poderes funcionais de autoridade capazes de atingir a esfera de outrem em termos excessivos. E conclui: “as liberdades e direitos individuais não estão sujeitos a uma cláusula imanente limitativa de proporcionalidade ou razoabilidade”.

A princípio, não existe uma diretiva pronta e acabada para a interpretação das regras tributárias ou administrativas em favor do interesse da Administração Tributária dos interesses dos contribuintes. O que existe no ordenamento jurídico tributário brasileiro, onde vigora a cidadania fiscal bilateral, é uma relação entre o Estado e o contribuinte, explicada pela dedução da “unidade da reciprocidade de interesses”, que implica numa “principal ponderação entre os interesses

⁸⁶ PONTES, Helenílson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000. p. 41.

⁸⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p.125.

reciprocamente relacionados (interligados), fundamentados na sistematização das normas constitucionais”⁸⁸.

Em termos práticos, Carvalho⁸⁹ identifica três maneiras de se promover à economia tributária através do gerenciamento de tributos: na própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência de fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento; no âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que garantam uma diminuição legal do ônus tributário; e no âmbito do poder judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

De qualquer modo, o importante é saber que o planejamento tributário é uma necessidade que pode fazer diferença para o sucesso de uma empresa, seja ela pequena ou de grande porte. A onerosa carga tributária brasileira, as leis confusas e as teorias longe de atingirem o consenso necessário, exigem, para um bom planejamento tributário, muita competência e técnicos especializados.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E EVASÃO FISCAL NA INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS BRASILEIROS

Sobre a qualificação do “planejamento tributário lícito” assim se manifestou o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

Ementa: planejamento tributário - Não se qualifica como planejamento tributário lícito à economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração. [...]”⁹⁰.

Do corpo da citada ementa extrai-se, a opinião da relatora Sandra Maria Faroni, para quem a elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário,

⁸⁸ NOGUEIRA, 2004, p.1.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo A. **Planejar é preciso**: benefícios do bom planejamento. Artigo publicado em 3 dez. 2005. Disponível em: <http://www.milbus.com.br/portal/dicas_cont.asp?tipo=gerenciamento&id=33>. Acesso em: 10 fev. 2014. p.1.

⁹⁰ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 19515.000499/2004-15**. Acórdão nº 101- 95.442. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni. Sessão de 23 de março de 2005. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_15_1_08_2.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2014.

diferencia-se da evasão fiscal ilícita por apenas três elementos: a) decorre de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, b) decorre de atos ou omissões conformes à lei, e c) decorre de atos ou omissões reais e não simulados. Informa, a relatora, que a doutrina e a jurisprudência são tão pacíficas quanto a este conceito que dispensam citações neste resumo⁹¹).

Em relação às características da elisão fiscal, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda julga que a elisão fiscal é verificada quando observados pelo menos dois elementos: a ocorrência do fato gerador do tributo e a utilização de um ato lícito, *in verbis*:

Ementa: Elisão Fiscal. Não ocorrência. Para que se possa falar de elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo e por meio de ato lícito. Se o ato praticado, ainda que lícito, é concomitante ou posterior à ocorrência da hipótese de incidência, não cabe falar em planejamento tributário e devido é o tributo que se tentou evitar. Recurso negado⁹².

Quanto ao conceito e à possibilidade da técnica do planejamento tributário, visando à elisão fiscal na opinião da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, veja-se a seguinte decisão:

Ementa: Ato negocial - Abuso de forma - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Multa Qualificada - Evidente Intuito de Fraude - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter

⁹¹ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 19515.000499/2004-15**. Acórdão nº 101- 95.442. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni. Sessão de 23 de março de 2005. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_15_1_08_2.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2014.

⁹² BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 16327.001874/00-41**. Recurso nº 135.040. Acórdão nº 204-02.199. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Júlio César Alves Ramos. Sala das Sessões-DF, em 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos⁹³.

No corpo do seu voto, o relator Paulo Roberto Cortez concorda com a decisão anteriormente citada, dentre outras, proferidas por Sandra Maria Faroni, no sentido de que não existe ilicitude quando o administrador se empenha na busca de uma direção menos onerosa em matéria de tributos, mesmo que a procura de uma economia tributária seja a razão principal dessa via. Entendimento diverso levaria à conclusão de que o contribuinte estaria sempre obrigado a pagar o imposto pela forma mais elevada. Enfatiza que na atividade empresarial, a procura da redução da carga tributária trata-se de uma necessidade do administrador, ao qual se incumbe tomar conta do patrimônio social com o maior cuidado e interesse. Porém, a questão maior localiza-se exatamente em se conhecer se as condições para tanto utilizadas são lícitas ou não sob o ponto de vista da lei fiscal⁹⁴.

O relator defende que o limite fundamental que se impõe ao contribuinte quando planeja a sua economia tributária é o da validade e da consistência dos atos jurídicos que pretenda praticar. Em assim sendo, se de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo está abusando das formas jurídicas. Citando Huck⁹⁵ afirma que:

Muito embora não haja no Brasil, a exemplo de outros países, uma espécie de norma geral tributária permitindo a desconsideração do ato jurídico julgado abusivo e a tributação do resultado econômico alcançado pelo agente, não se pode negar que o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade negocial senão a da economia fiscal, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais. [...]. O autor estabelece que é necessária a existência de uma finalidade negocial para o ato praticado, não podendo subsumir-se no mero exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que, de outra

⁹³ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10882.002039/2003-98**. Recurso nº 143.795. Acórdão nº 101-95.552. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Paulo Roberto Cortez. Sala das Sessões-DF, de 25 de maio de 2006. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

⁹⁴ Idem, ibidem.

⁹⁵ Huck in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10882.002039/2003-98**. Recurso nº 143.795. Acórdão nº 101-95.552.

forma, seriam devidos⁹⁶.

Diante do exposto, além de outros argumentos no mesmo sentido, o relator entende que no caso *sub judice*, o procedimento foi articulado a partir de um planejamento tributário, o qual foi construído com abuso da norma de direito, operação pela qual as empresas transacionaram os bens que pretendiam, porém, deixaram de oferecer à tributação o resultado devido. Assim, o Fisco deve exigir o tributo que deixou de ser recolhido, de acordo com os termos constantes no auto de infração⁹⁷.

Em relação à simulação e o *onus porbandi* da Administração Tributária, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda decide do seguinte modo:

Ementa: Ganho de capital - Simulação - Prova - A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/ donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Nulidade - Decisão - Fundamentos - Contendo a decisão de primeira instância abordagem das questões postas pela defesa, devidamente assentada nos fundamentos legais para a interpretação expendida, bem assim, entendimento expresso pela doutrina e nos julgados administrativos, considera-se perfeita perante a exigência contida no artigo 5º, incisos II, e LV, da Constituição Federal de 1988. Ilegitimidade passiva - Tributação em conjunto - A opção do casal pela tributação em conjunto significa que essa forma foi financeiramente mais benéfica à unidade familiar. Eventual renda omitida por uma dessas pessoas deve ser exigida do cônjuge declarante em função do respeito à escolha efetivada na Declaração de Ajuste Anual - DAA. Preliminares rejeitadas. Recurso provido⁹⁸.

⁹⁶ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10882.002039/2003-98**. Recurso nº 143.795. Acórdão nº 101-95.552.

⁹⁷ Idem, ibidem.

⁹⁸ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10865.002036/2002-81**. Recurso nº 139.664. Acórdão nº 102-47.181. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Romeu Bueno de Camargo. Sala das Sessões-DF, em 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

Para Romeu Bueno de Camargo, relator dessa ementa, o planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Observado por outro prisma trata-se de um conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Desse modo, o planejamento tributário ocorre, quando, diante de um determinado objetivo a atingir, a pessoa - física ou jurídica - opta pela realização de atos e fatos - lícitos - que conduzem a um efeito financeiro mais benéfico. Informa que “para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador”⁹⁹.

Não obstante, apesar disso, verifica que na interpretação dos relatos nos autos em apreciação, não se verifica nenhum dos elementos que possam supor a ocorrência de um ato simulado com o fim específico de reduzir o pagamento de imposto, conforme expressamente reconhecido pela fiscalização, pois apenas se admite que tenha havido a anulação dos efeitos da primeira doação pela segunda, se for admitido que a primeira ocorreu e sendo assim, não provado nenhum vício na segunda, não há que se falar em simulação, restando assim, comprovadas e legítimas as duas doações. Do que conclui: “quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de outra forma, sem disfarce, não é proibido ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em um menor pagamento de imposto”¹⁰⁰.

Ainda sobre a simulação efetivada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, entendeu do seguinte modo:

Ementa: Imposto de Renda Pessoa Física - Exercício de 2001 - Omissão de Rendimentos Recebidos de Fonte no Exterior - Simulação - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (artigo 44,

⁹⁹ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10865.002036/2002-81**. Recurso nº 139.664. Acórdão nº 102-47.181.

¹⁰⁰ Idem, ibidem.

inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996). Operações Estruturadas em Seqüência - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. Ausência de Motivação Extratributária - A liberdade de autoorganização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. Multa Isolada e Multa de Ofício - Incabível a aplicação da multa isolada (artigo 44, parágrafo 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo. Recurso parcialmente provido¹⁰¹.

No seu voto, a relatora Maria Helena Cotta Cardozo¹⁰² informa que, em uma primeira análise bastante simplista, todas as transações efetuadas pelo contribuinte decorreram de acordos de vontade e que, de fato, nenhuma delas, isoladamente, poderia ser considerada ilícita, o que levaria à conclusão também simplista de que a conduta do recorrente estaria a revelar apenas a intenção de praticar o planejamento tributário, perfeitamente aceitável em uma sociedade caracterizada pela liberdade de auto-organização.

Entretanto, pontua essa liberdade tem sofrido limitações quando se trata do bem comum, diretamente conectado ao pagamento de tributos. Citando Greco¹⁰³ argumenta que:

Esta é a principal mudança trazida pela Constituição Federal 1988 em matéria tributária. Não se trata mais de, pura e simplesmente, invocar a legalidade, a proteção ao patrimônio e a liberdade de se auto-organizar; é igualmente essencial invocar a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia. [...]. Em última análise, temos aqui uma tensão, um conflito de valores. De um lado, os valores liberdade e propriedade, ligados predominantemente a uma posição individual e, de outro lado, os valores solidariedade, capacidade contributiva e isonomia que estão ligados a uma postura coletiva.

Desse modo, argumenta que a questão em análise requer algo mais que a simples constatação da licitude de cada uma das operações realizadas. Para além da legalidade de cada ato individualmente considerado, impõe-se a verificação do

¹⁰¹ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relatora Maria Helena Cotta Cardozo. Sala das Sessões-DF, de 15 de junho de 2005. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

¹⁰² Maria Helena Cotta Cardozo in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

¹⁰³ Greco in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

conjunto de operações, em face dos princípios que informam o ordenamento jurídico, uma vez que é por demais tênue a linha que separa os comportamentos aceitáveis, daqueles que trazem a fraude como elemento subjacente.

Ainda socorrendo-se da doutrina de Greco¹⁰⁴ aduz que:

Como tenho afirmado em diversas oportunidades, nenhuma operação ou figura jurídica é, em si mesma, oponível ou inoponível ao Fisco. Não há modelos abstratos que sempre e em todas as circunstâncias provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve estar sempre circunscrito à situação concreta, pois a adequada conclusão deverá surgir do exame do contexto em que utilizados os institutos e da função que se lhes pretende atribuir, comparada com a que lhe é própria.

Prossegue informando que:

Esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (Constituição Federal de 1988, artigo 1º, inciso IV e artigo 170, *caput*), seja na livre concorrência (artigo 170, inciso IV), seja nas puras liberdades do artigo 5º, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual. Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da idéia de exercício de uma liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo legalmente possível. Não há dúvida de que existe essa liberdade individual. A questão não é esta. O ponto é saber se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídica ou se o ordenamento impõe limites ao seu exercício¹⁰⁵.

No caso em tela, a relatora constatada a ausência de motivação extra-tributária nas operações ocorridas a partir da venda das quotas de uma empresa a outra, situação que leva à conclusão de que e as transações anteriores já faziam parte de toda uma articulação, por parte do contribuinte, no sentido único de esquivar-se do pagamento do Imposto de Renda¹⁰⁶.

Convém esclarecer que, ainda segundo Cardozo¹⁰⁷ a despeito das alegações do contribuinte, nem a autuação nem o acórdão recorrido mencionam o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional. Tanto o Auto de Infração como o

¹⁰⁴ Greco in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

¹⁰⁵ Idem, ibidem.

¹⁰⁶ BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

¹⁰⁷ Cardozo in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

acórdão recorrido fundamentam a exigência, como já especificado e endossado, no caso em tela, ocorre a prática de simulação com vistas a evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. O contribuinte alega em seu favor a liberdade contratual e de auto-organização, bem como a legalidade de cada uma das operações efetuadas, tentando conferir legitimidade àquilo que de forma simplista qualifica como planejamento tributário. Não obstante, os princípios invocados pelo recorrente já não podem ser considerados de forma absoluta, eis que limitados por outros princípios maiores, trazidos pela Constituição Federal de 1988. Mais uma vez a relatora cita a construção teórica de Greco¹⁰⁸:

Em suma, quando mencionamos planejamento tributário, estamos falando do conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer 'legalmente' estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à licitude no neste contexto tem um sentido mais 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). [...]. Na minha opinião, todo direito consagrado pelo ordenamento encontra limites no seu exercício, nenhum direito é absoluto, não se pode levar nenhum direito ao último grau. Esta pergunta traz à baila o tema do chamado abuso de direito, pois não se nega a existência do direito, mas questiona-se o modo do seu exercício, na medida em que este pode exceder o perfil objetivo do direito a que se refere e implicar distorção não aceita pelo ordenamento positivo. Vale dizer, mesmo existindo o direito de auto-organizar-se, ele não é absoluto, seu exercício comporta exame para aferir se não está configurado um abuso. Em suma, não basta afirmar existir o direito de auto-organização, cumpre verificar se o seu exercício concreto permaneceu dentro do âmbito protegido pelo ordenamento ou se extrapolou seu perfil a ponto de configurar abuso de direito.

Vê-se, desse modo, que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda não só admite o planejamento tributário, como o define, nos termos em que consiste na ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei.

¹⁰⁸ GRECO in BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, chega-se ao final da pesquisa fazendo-se alguns apontamentos:

1. O planejamento tributário é composto por uma grande porção de formas, visando obter a contenção de tributos. Como o próprio nome indica, consiste num conjunto de medidas e atos do contribuinte, com o intuito de organizar sua vida econômico-fiscal, no sentido de pagar menos tributos, dentro da esfera da legalidade. Assim, aborda a aglomeração de ideias e estratégias voltadas à economizar tributos com a utilização de arcabouços e formas jurídicas adequadas, típicas à concretização dos respectivos negócios jurídicos.

2. A elisão fiscal é a realização de fatos, com um determinado resultado econômico, que, elidindo o fato hipotético descrito na hipótese de incidência de uma norma tributária impositiva, evita a incidência desta norma, eliminando, assim, a imposição da exação tributária conseqüente. Existem duas espécies de elisão fiscal: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. Trata-se da adoção, pelo contribuinte, de condutas lícitas, omissivas ou comissivas, que tenham por finalidade evitar a prática do fato impositivo da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. Em suma, a elisão fiscal lícita é a atividade de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária.

3. A evasão fiscal se caracteriza com o objetivo de não recolher um encargo tributário cujo fato gerador já tenha ocorrido. Pode ser definida como a utilização, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de condutas proibidas pelo ordenamento jurídico para reduzir, deixar de ou retardar o pagamento de tributos. É a economia ilícita ou de fraude de tributos, onde sua concretização passa pelo não cumprimento de regras de procedimento tributário inadequado ou pela utilização de enganes. Compreende, pois, que o contribuinte perpetra o fato impositivo da obrigação tributária, mas se furta de saldar o tributo por meio da utilização de práticas inadequadas.

4. Desse modo, enquanto a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, a evasão fiscal diz respeito à sonegação ou simulação tributária, fuga ao pagamento de impostos obrigatórios.

5. Têm-se como elementos norteadores do planejamento tributário, o princípio maior da dignidade da pessoa humana, agregado ao princípio da liberdade fiscal e ao princípio da capacidade contributiva.

5.1. Parte da doutrina entende que a liberdade em seu sentido negativo, não é suficiente para promover a construção do conceito de tributo. Concebe como necessário, além da liberdade fiscal, a garantia das condições iniciais da liberdade, mediante a proibição de incidência fiscal sobre o mínimo necessário à existência digna. Seguindo-se este pensar, o princípio da liberdade fiscal possui dupla face: é ao mesmo tempo um direito fundamental e um dever fundamental. Argumenta-se que, no planejamento tributário, deve-se levar em conta não apenas o valor liberdade, mas também o valor solidariedade social que emana da capacidade contributiva. Ou seja, não basta à liberdade, em seu sentido negativo, para a construção do conceito de tributo, é necessário, também, que se garantam as condições iniciais da liberdade, mediante a proibição de incidência fiscal sobre o mínimo necessário à existência digna. Outra tese doutrinária defende que o princípio da legalidade fiscal resulta, para o contribuinte, um direito subjetivo de defesa, que tem por conteúdo não um ato positivo, mas um ato negativo, decorrente do dever de abstenção ou proibição de agressão por parte do Estado, único destinatário da garantia em causa.

5.2. Também são verificadas duas correntes doutrinárias no que diz respeito à eficácia do princípio da capacidade contributiva enquanto limites ao planejamento fiscal.

5.2.1. De um lado, a opinião mais conservadora que defende que o princípio da capacidade contributiva esgota os seus efeitos nas relações entre legislador constitucional e legislador infraconstitucional, não tendo qualquer papel a desempenhar no plano da aplicação do direito. Assim, o princípio da capacidade contributiva desempenha uma função negativa ou proibitiva, ou seja, veda ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, mas não tem função

positiva ou preceptiva de ordenar ao legislador a tributação de toda e qualquer manifestação da capacidade contributiva;

5.2.2. De outro, a concepção mais fiscalista, que concebe o princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a justiça fiscal) visada pela Constituição Federal de 1988, permeando não só a elaboração, mas também a aplicação da lei. Nesse pensar, o princípio da capacidade contributiva desempenha função positiva, isto é, não é apenas um limite negativo à tributação, mas um verdadeiro comando positivo pelo qual a lei tributária tem de alcançá-la até onde a capacidade contributiva for detectada, funcionando como um vetor do alcance da legislação, tendo como destinatários mediatos o legislador, e imediatos os órgãos de aplicação do direito.

6. Em suma, o contribuinte e o Estado têm objetivos antagônicos a serem alcançados, entre eles há uma permanente discrepância de justos interesses, de ambos os lados desta relação multiplicam-se os valores da segurança jurídica, do legalismo tributário, da capacidade contributiva, da cidadania fiscal e da proporcionalidade, e seguramente, nos tempos coetâneos a proporcionalidade e a capacidade contributiva, são fortes instrumentos à disposição do intérprete para que a tensão entre Estado e Contribuinte possa permanecer em níveis democraticamente aceitos. O Estado, a pretexto de arrecadar cada vez mais, não pode fulminar os planejamentos tributários, em atenção aos princípios tributários e constitucionais, sendo-lhe, permitido, no máximo, impor limites, por meio de Lei ordinária, nos termos da Lei Complementar nº 104 de 2001, sempre obedecendo aos princípios constitucionais.

7. A disciplina do direito tributário brasileiro, no sentido de se permitir o planejamento tributário com o fim de reduzir custos por meio da economia de tributos, permanece intacto. A tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva não prosperou diante da posição já consolidada pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional, no sentido da exigência de lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais.

A redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional trata de norma antievasiva e não antielisiva, não havendo qualquer impacto sobre o

planejamento tributário das pessoas naturais e jurídicas. Se o entendimento fosse no sentido de se conceber que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional traz efetivamente uma norma antielisiva, tal dispositivo seria incompatível com o texto legal do próprio Código Tributário Nacional e com a ordem constitucional vigente.

8. Conclui-se, portanto, que o sistema jurídico tributário brasileiro admite o planejamento tributário, definido como a ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei.

7 REFERÊNCIAS

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, nº 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

ARAÚJO, Ângela Soares de. **Princípio da proporcionalidade como instrumento de decisão judicial**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, nº 27, 31 mar. 2006. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1013>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BOTELHO, José Manuel Santos; ESTEVES, Américo Joaquim Pires; PINHO, José Cândido. **Código do Procedimento Administrativo**: anotado e comentado. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10865.002036/2002-81**. Recurso nº 139.664. Acórdão nº 102-47.181. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Romeu Bueno de Camargo. Sala das Sessões-DF, em 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 10882.002039/2003-98**. Recurso nº 143.795. Acórdão nº 101-95.552. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Paulo Roberto Cortez. Sala das Sessões-DF, de 25 de maio de 2006. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 16327.001874/00-41**. Recurso nº 135.040. Acórdão nº 204-02.199. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relator Júlio César Alves Ramos. Sala das Sessões-DF, em 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 18471.000286/2004-84**. Recurso nº 143.715. Acórdão nº 104-20.749. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relatora Maria Helena Cotta Cardozo. Sala das Sessões-DF, de 15 de junho de 2005. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Jurisprudência. **Processo nº 19515.000499/2004-15**. Acórdão nº 101-95.442. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ministério da Fazenda. Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni. Sessão de 23 de março de 2005. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_15_1_08_2.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Legislação. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/basica/lei_comp_federal_104.shtml>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Legislação. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L4502.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo A. **Planejar é preciso**: benefícios do bom planejamento. Artigo publicado em 3 dez. 2005. Disponível em: <http://www.milbus.com.br/portal/dicas_cont.asp?tipo=gerenciamento&id=33>. Acesso em: 10 fev. 2014.

CRUZ, Eduardo Pires Gomes. **O parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional e o planejamento tributário.** In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, nº 66, jun. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4111>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

GASPAR FILHO, Walter. **Curso programado: direito tributário.** Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982.

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

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico.** 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário.** In: *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, v. 21, p. 11-17. Belo Horizonte, mar./abr. 2003.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário.** In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, nº 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5641>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

OLIVEIRA, Renan Coelho de. **Exame e distinções conceituais de figuras correlatas ao planejamento tributário.** In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, nº 595, 23 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6274>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

PESCE, Ricardo Amaral. **Planejamento tributário.** In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, nº 553, 11 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6016>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

PONTES, Helenílson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética. 2000.

RIBAS, Renata dos Santos. **O planejamento tributário.** In: *Jus Vigilantibus*, Vitória: Editora Dominus Legis LTDA, 16 jan. 2006. Disponível em: <http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/19759>. Acesso em: 10 fev. 2014.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1995.

SANTOS, Fabio Pereira Garcia dos. **A injuridicidade das normas gerais antielisivas no ordenamento jurídico pátrio.** In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, nº 28, a. 22, p.314-354. Manaus, 2005.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

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