

RDJET, Brasília, V. 10, nº 1, p. 267-281, jan-jun, 2015

**A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência
do Superior Tribunal de Justiça***

Renan Wanderley Santos Melo**

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo a análise da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da elisão fiscal, para isso é feita uma análise do conceito de elisão fiscal, sendo traçadas as suas características, bem como é feita uma análise acerca do que é o planejamento tributário e suas características. Desta forma, é feita uma comparação entre os dois institutos para, ao final, serem analisadas decisões do Superior Tribunal de Justiça, mostrando a evolução da jurisprudência e traçando um panorama atual acerca da legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário.

Palavras-chave: Elisão Fiscal. Planejamento Tributário. Legalidade.

ABSTRACT: This paper aims to analyze the Jurisprudence of the Supreme Court about the tax avoidance, for this is made an analysis of the concept of tax avoidance, and traced their characteristics, as well as an analysis of what is tax planning and their characteristics. Thus, a comparison is made between the two institutes for at the end, be analyzed decisions of the Superior Court of Justice, showing the evolution of jurisprudence and drawing a current view on the legality of tax avoidance as a form of tax planning.

* Artigo recebido em: 23/06/2015
Artigo aceito em: 30/06/2015

** Mestrando em Direito Constitucional nas relações privadas pela Universidade de Fortaleza. Pós-graduado em Direito Tributário pela Faculdade 7 de Setembro - FA7. LLM em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais - IBMEC. Professor das disciplinas de Direito Tributário e Direito Comercial da Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza - FAMETRO. Advogado.

Keywords: Tax Avoidance. Tax Planning. Legality.

1. Introdução

A idéia do presente estudo surgiu da diversidade de casos acerca da elisão fiscal e da norma geral antielisiva, prevista no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que será analisada adiante, bem como das constantes dúvidas no que tange aos limites do contribuinte ao fazer um planejamento tributário.

Existem julgados apontando para várias direções acerca do tema, desta forma, para delimitar o estudo, resolveu-se, no presente trabalho, fazer uma análise apenas de julgados do Superior Tribunal de Justiça nos últimos dois anos, tendo em vista ser este o Tribunal que dá a última palavra acerca da Legislação Federal.

A linha que separa o que é o planejamento tributário lícito e o ilícito é bastante tênue, o que faz gerar dúvida por parte não só dos contribuintes, mas também dos profissionais que atuam na área, tais como advogados, contadores e consultores.

A grande discussão se dá pelo fato da confusão que existe acerca do que seria lícito e o que seria ilícito ao se fazer um planejamento tributário, e é esta a pergunta que se pretende tentar responder através do presente estudo.

Para responder a tal questionamento, é necessário responder a vários outros, tais como: o que é planejamento tributário? o que é elisão fiscal? qual a diferença entre evasão, elisão e elusão? o que é a norma geral antielisiva?

Com isso, serão analisadas opiniões de estudiosos acerca do tema para que, no confronto de suas opiniões, obtenha-se uma síntese sobre a legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário no Brasil.

Por fim, o que motivou a realização deste trabalho foi a grande discussão existente acerca do tema, tendo em vista que o direito a realizar um planejamento tributário está ligado ao direito à liberdade do contribuinte, mas ao passo que se abusa deste direito, pode ser que o planejamento tributário deixe de existir e no lugar dele apareça uma conduta ilícita.

2. O que é planejamento tributário?

A tarefa de conceituar o instituto do planejamento tributário não é das mais fáceis, tendo em vista ser bastante subjetivo.

Chaves (2010, p. 5), ensina que:

O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.

Note-se que, ao conceituar o planejamento tributário, o autor afirma e dá destaque à expressão “não simulada”, ou seja, segundo o autor, o planejamento tributário deve ser lícito, do contrário, não se trata de planejamento tributário.

Para que se configure como, o planejamento tributário também deve ocorrer antes do fato gerador, ou seja, caso já tenha havido o fato gerador, não há que se falar em planejamento tributário.

Para Machado (2011, p. 176), planejamento tributário

É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão *planejamento tributário* pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal, ou abusiva, a forma jurídica escolhida para a atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento, e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude.

Esta definição é mais abrangente, pois segundo ela, o planejamento tributário também pode ser ilícito, e, além disso, toca num ponto muito importante para o estudo, que é a liberdade do contribuinte.

270

Conforme Machado Segundo (2009, p. 227):

Planejamento tributário, como se sabe, é a organização das atividades do contribuinte de sorte a que sejam - lícitamente - submetidas ao menor ônus tributário possível. Imagine-se, por exemplo, que um contribuinte necessita de uma máquina para sua fábrica. Nesse caso, porém adquiri-la no mercado interno, ou importá-la, ou ainda alugar uma. Cada uma dessas opções gera consequências tributárias diferentes, e se o contribuinte optar por aquela sujeita à menor carga tributária, estará praticando planejamento tributário.

Para facilitar o presente estudo, adotaremos o posicionamento supracitado, o planejamento tributário como uma conduta ou conjunto de condutas lícitas que tenham como fim economizar tributos, sem o uso de simulação.

Desta forma, tudo o que for ilícito não será, no presente estudo, considerado planejamento tributário, mas sim, conduta ilícita passível de desconsideração e inclusive sanção.

3. Elisão Fiscal

3.1 Conceito e características do procedimento elisivo

Outro instituto de difícil conceituação, é a elisão fiscal. Existe uma discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, posto que o conceito de elisão, evasão e elusão fiscal se confundem.

É de suma importancia entender o que seria a elisão fiscal para que se possa avançar no presente estudo, desta forma, analisemos o que dizem os estudiosos a respeito do tema.

271

De acordo com Machado (2011, p. 72):

Elisão - Palavra relacionada ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou diminuir o ônus do tributo. Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra *evasão*, como a palavra *elisão*, podem ser utilizadas em sentido amplo, e em sentido estrito. Em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido estrito, significam a fuga do dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

A discussão acerca da legalidade da elisão fiscal começa pela sua própria definição. Hoje, a maioria da doutrina considera que a elisão fiscal é uma forma de reduzir, evitar, ou ainda postergar a incidência de uma determinada norma tributária.

E uma característica importante é que este procedimento elisivo deve ter o fim exclusivo ou pelo menos em sua maioria, economizar tributos, e é justamente por isso que ocorre a discussão sobre a legalidade destes procedimentos adotados como forma de planejamento tributário.

Jardim Neto (2008, p. 02), conceitua o que é este procedimento elisivo:

Quando a economia tributária é atingida de forma *lícita*, mas heterodoxa ou artificiosa, podemos estar diante de um procedimento elisivo. A elisão tributária seria um **meio heterodoxo de alcançar resultado econômico, efetivamente evitando, reduzindo ou postergando a incidência de norma tributária, o que não seria alcançado pelos meios comumente utilizados para alcançar o mesmo fim econômico. Além disso, a razão da escolha desse meio deve ser somente ou majoritariamente a economia tributária.**

Este meio considerado pelo autor supracitado como "heterodoxo ou artificioso", por muitos, como será visto adiante, é considerado como simulação, o que torna o procedimento ilícito e por isso passível de desconsideração.

Para o presente estudo, não é relevante a investigação da terminologia das palavras elisão ou evasão, o que será considerado é a elisão fiscal como procedimento lícito, de acordo com a definição de Jardim Neto (2008, p. 02).

Porém, é importante, por fim, mencionar que para alguns autores, elisão é o “efeito” do planejamento tributário, ou seja, o planejamento é uma conduta humana que gera a elisão. De acordo com Greco (2011, p. 85-86):

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); 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.

Esta definição supracitada é muito importante e será comprovada adiante, tendo em vista que não há como falar de planejamento/elisão, sem falar de liberdade contratual, isonomia, capacidade contributiva etc.

Importante também, é definir o que não se enquadra como planejamento/elisão fiscal, ainda segundo Greco (2011, p. 87):

Cumpra, desde logo, mencionar três conjuntos de situações que ficarão fora do presente estudo por não configurarem nem planejamento nem elisão, embora possam conduzir a um menor tributo a pagar.

Estes três conjuntos têm em comum serem formados por condutas que recebem do ordenamento uma qualificação - pelo menos no plano teórico - com maior grau de precisão, quanto ao modo pelo qual ele as trata. Ou seja, não obstante a imanente faixa de imprecisão (a *fuzzyness*) que cerca toda realidade e todo processo teórico que a ela se reporta, é possível, com pequeno grau de incerteza, identificar:

- a) condutas *repelidas*;
- b) condutas *desejadas (induzidas)*; e

c) condutas *positivamente autorizadas* pelo ordenamento.

Desta forma, quando a conduta é repelida pelo ordenamento, trata-se de conduta ilícita, e não de planejamento, quando a conduta é induzida pelo ordenamento, trata-se, por exemplo, dos casos em que o tributo tem a finalidade extrafiscal, e as condutas positivamente autorizadas também não se tratam de planejamento, mas de simples opção fiscal.

Assim, o que se estuda aqui se aproxima, como dito, à definição de Jardim Neto (2008, p. 02), a elisão fiscal como procedimento lícito.

3.2 A normal geral antielisiva

A lei complementar 104 de 2001, incluiu no Código Tributário Nacional, o parágrafo único do art. 116, também denominado de norma geral antielisiva:

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

Greco (2011, p. 547-548), expõe de forma brilhante o sentido da norma, *in verbis*.

Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente ocorra, embora dissimuladamente.

Sem que exista lei definindo certa parcela da realidade, abrangida pela norma constitucional atributiva de competência, não há fato gerador.

Por outro lado, a "ocorrência" do fato gerador só pode se dar na hipótese de estarem, materialmente, reunidos os elementos que o configurem, tal como adequadamente previsto na lei.

Esta observação aponta no sentido de que o parágrafo único do artigo 116 prestigia a legalidade e a tipicidade, pois elas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador de tributo.

A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a "máscara" (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente *ocorrido* (este é o termo utilizado pela norma do CTN = "dissimular a ocorrência").

Se não ocorreu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável) não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do artigo 116 e os atos ou negócios praticados pelo contribuinte não poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa.

A definição de Greco demonstra que a problemática desta norma gira em torno de sua interpretação e aplicação, e é por isto que esta norma gera grande polêmica acerca da sua constitucionalidade. Tal dispositivo, segundo parte da doutrina, se choca com o princípio da legalidade, tendo em vista que fere a tipicidade.

Entende-se que a norma é muito ampla, não define bem os casos em que será aplicada e nem quem a aplicará, gerando uma grande insegurança jurídica para o contribuinte.

De acordo com Machado (2010, p. 139):

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da administração tributária. Colocada, como está, em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo.

Esta norma, como dito, gera uma enorme insegurança jurídica, tendo em vista não tipificar a conduta passível de desconsideração, o que torna o dispositivo extremamente amplo e subjetivo, dando um poder enorme ao

fisco e ferindo um direito fundamental do contribuinte, que é a definição legal do fato gerador.

O fato gerador deve ser definido pela lei, o que, como dito, é um direito fundamental do contribuinte.

Machado Segundo (2009, p. 228), explica o posicionamento de parte da doutrina de forma magistral:

Boa parte da doutrina considera tal norma inócua, ou inconstitucional. Inócua, se entendida como mera autorização para que atos praticados com fraude ou simulação sejam desconsiderados. Isso porque a desconsideração, nesses casos, já vinha sendo feita pelas autoridades, e admitida pela jurisprudência, sendo aliás autorizada pelo próprio Direito Privado. Inconstitucional, se entendida como autorização para que fatos lícitos e perfeitamente válidos, mesmo à luz de outros ramos do Direito, sejam “desconsiderados apenas para fins tributários”. Haveria, nesse caso, ofensa ao princípio da legalidade, pois através da norma antielisão, a autoridade poderia tributar fatos não previstos em lei como “geradores” do tributo. Em outras palavras, a norma antielisão estaria a autorizar a autoridade fiscal a tributar por analogia: aplicar a lei tributária a fatos não previstos em lei, mas a fatos “parecidos” com aqueles já previstos, na medida em que produzem os mesmos efeitos econômicos.

Porém, existem também fortes argumentos que defendem a norma geral antielisiva. O principal argumento é o de que esta norma prestigia os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tendo em vista que esses procedimentos elisivos implicam pagamento de tributos a menor.

Jardim Neto (2008, p. 19) explica bem este posicionamento:

Nesse contexto, devemos destacar que o Estado, para cumprir a série de tarefas sociais, incluindo aquelas que garantem a manutenção da propriedade privada, depende inexoravelmente da arrecadação tributária, ou seja, da parte da riqueza a ele destinada. Quando um grupo de contribuintes falha na reserva e entrega da parte estatal e essa falha não é passível de correção, é muito provável que a manutenção das tarefas exija o aumento da carga tributária, onerando contribuintes que não concorreram para o problema.

Assim, entender que a elisão não é passível de correção leva à conclusão inevitável de que a sociedade deve pagar mais impostos para que se garanta a alguns poucos o direito de evitar, ainda que de forma artificial, a lei.

Portanto, permitir indiscriminadamente toda forma de elisão é obviamente contrário ao princípio da igualdade e não se coaduna com o princípio da capacidade contributiva.

Em defesa da norma em tela, também existe a interpretação econômica do direito tributário, ou seja, tal norma autoriza a Administração Pública a desconsiderar a forma jurídica escolhida pelo contribuinte quando esta não está de acordo com o fato econômico realmente praticado. Seixas Filho (2001, p. 09) defende a constitucionalidade da norma geral antielisiva tendo em vista que esta importou para o Brasil a interpretação econômica do direito tributário.

Estes posicionamentos mostram como a questão que envolve a elisão fiscal como forma de planejamento tributário é complexa, e tal complexidade se reflete no judiciário, como será visto no capítulo seguinte, dedicado a análise das mais recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto.

4. Casuística e exame da jurisprudência do STJ

Para finalizar o estudo, serão apresentados alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca da aplicação do dispositivo em questão, bem como de situações que envolvem planejamento tributário e elisão fiscal, para que se possa ter uma idéia de como este tribunal vem tratando o assunto, tendo em vista ser ele quem dá a última palavra sobre legislação infraconstitucional.

Segue abaixo a ementa de uma decisão recente acerca da aplicação da norma geral antielisiva:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REFIS II. INCLUSÃO DE DÉBITOS DE EMPRESA INCORPORADA. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO, SOB O ARGUMENTO DE QUE A "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS", NO CASO CONCRETO, CONSTITUIU ARTIFÍCIO QUE VISAVA FRAUDAR (ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN) A POSSIBILIDADE DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO REALIZADA POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE REVOGADA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. A recorrente impetrou Mandado de Segurança visando fazer cessar suposta ilegalidade do INSS, que indeferiu o pedido de inclusão de

RDiet, Brasília, V. 10, nº 1, p.267-281, 2015

débitos de empresa por ela incorporada no parcelamento denominado Refis II. 2. O ato administrativo teve por fundamento a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, com base na compreensão de que a denominada "incorporação às avessas" constituiu meio fraudulento tendente a inviabilizar a recuperação do crédito tributário. 3. A Administração Tributária concluiu que é inviável uma empresa de pequeno porte, com capital social de R\$ 3.805.000,00 (três milhões e oitocentos e cinco mil reais) e receita bruta de pequena monta (R\$ 50.000,00 em 2002) - que faz jus ao pagamento de seus débitos em até cento e oitenta prestações mensais - , incorporar estabelecimento empresarial de estrutura muito superior, com receita bruta média de R\$ 16.000.000,00 e débitos estimados em R\$ 10.000.000,00, que somente podem ser pagos no regime do parcelamento ordinário (60 prestações mensais), em razão da perda do prazo de adesão ao mencionado Refis II. 4. O Tribunal de origem consignou que a operação societária controvertida (incorporação) somente havia sido efetivada em cumprimento a decisão liminar em outro writ, a qual foi posteriormente revogada diante da denegação da Segurança. 5. Considerando que a higidez da incorporação é pressuposto lógico para julgar este feito, a ausência de impugnação ao aludido fundamento no Recurso Especial atrai a incidência da Súmula 283/STF. 6. Ainda que fosse possível contornar o óbice sumular, a falta de prova pré-constituída quanto à própria validade e eficácia da incorporação fulmina a existência de direito líquido e certo à pretendida inclusão dos débitos no parcelamento, tendo em vista que o desfazimento da operação societária fez retornar a existência de duas pessoas jurídicas distintas, uma das quais (justamente a maior devedora) não efetuou a opção pelo parcelamento especial (Refis II). 7. Recurso Especial não conhecido. (REsp 1295887 / MG RECURSO ESPECIAL 2011/0287261-5. Relator Min. HERMAN BENJAMIN. T2 - SEGUNDA TURMA. Data do julgamento 04/09/2012. DJe 24/09/2012)

Nesta decisão, o STJ desconsidera a chamada "incorporação às avessas", que nada mais é do que um conjunto de procedimentos que tem por objetivo a reorganização societária e o planejamento tributário, ocorre quando uma empresa lucrativa é incorporada por uma empresa deficitária.

No presente caso, o STJ considerou que tal procedimento teve como único motivo fraudar a recuperação do crédito tributário, por isso, aplicou a norma contida no art. 116, parágrafo único do CTN. E esta parece ser uma tendência dos julgados deste tribunal.

Segue outro julgado semelhante:

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação

de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (STJ , Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 25/08/2009, T2 - SEGUNDA TURMA)

No presente caso o tribunal nem sequer aplicou a norma contida no art. 116, parágrafo único do CTN, o que foi feito foi afastar a operação pois houve uma suposta simulação.

Desta forma, esta é a tendência atual dos tribunais pátrios, caso fique claro que a operação visa fraudar a recuperação de um crédito tributário ou é apenas uma

simulação, os tribunais vêm desconsiderando tais operações e o STJ vem confirmando as decisões dos tribunais.

279

Estas decisões vêm gerando grande polêmica pois, como dito, operações como a chamada “incorporação as avessas” são lícitas, reconhecidas pelos órgãos de registros de comércio.

O que se pode perceber, por enquanto, é que esta é a tendência do STJ, desconsiderar operações com fins exclusivamente elisivos, mais precisamente quando fica claro algum tipo de simulação.

5. Conclusão

Analisadas as teses doutrinárias e a jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça, pode-se perceber que estamos longe de encontrar uma solução para esta questão envolvendo a liberdade do contribuinte, a capacidade contributiva, a isonomia etc.

Temos que de um lado defende-se a justiça fiscal, a capacidade contributiva, a isonomia, e, de outro, a liberdade do contribuinte de encontrar formas de diminuir a carga tributária imposta.

Hoje, os tribunais vêm decidindo e o STJ confirmando a desconsideração de operações com fins exclusivamente elisivos, por considerar as mesmas como simulação e até fraude, aplicando, desta forma, o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

O ponto de vista que temos é o de que não se pode aplicar esta norma sem um cuidadoso juízo de valor, pois estamos diante de um delicado confronto entre direitos fundamentais do contribuinte.

Somos a favor do planejamento tributário e da segurança jurídica, pois ao nosso ver, a norma geral antielisiva é bastante ampla e deixa os contribuintes numa situação extremamente insegura, sem saber se ao realizar determinada operação, tal operação será ou não considerada para fins tributários.

Frise-se que não se está defendendo a simulação nem a fraude, esta deve ser repelida, mas não pela norma geral antielisiva e sim pelas normas contidas no nosso ordenamento jurídico que já desconsideram negócios jurídicos simulados e fraudulentos.

Assim, respeitando as operações lícitas realizadas pelos contribuintes para que os mesmos possam economizar tributos, sem a prática de fraude ou simulação, estariam preservados os direitos do contribuinte, a segurança jurídica, a isonomia e a capacidade contributiva.

Não negamos que este é um assunto de grande complexidade, pois é bastante complicado aferir quando estamos diante de um planejamento tributário e quando estamos diante de uma simulação, mas separar estas duas condutas e tratá-las de forma diferente e com o cuidado devido nos parece o melhor caminho a ser seguido.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 17. ed. São Paulo. Saraiva: 2011.

CHAVES. Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo. Atlas: 2010.

GRECO. Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo. Dialética: 2011.

JARDIM NETO, José Gomes. **Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação**. Este artigo é uma versão condensada da dissertação de mestrado denominada *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*, defendida em 2008 na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo. Atlas: 2011.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 2. ed. São Paulo. Atlas: 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo. Dialética: 2001., p. 9-19.