

COMBATE À ELISÃO FISCAL: UM ESTUDO COMPARADO*
COMBATING FISCAL ELISION: A COMPARATIVE STUDY

Maria Carolina Carvalho de Almendra Freitas**

Antônio de Moura Borges***

Resumo: O dever fundamental de pagar tributos, inerente a todos os indivíduos de uma sociedade, existe como contraprestação à garantia estatal de criação de estrutura mínima para proporcionar vida digna na coletividade. Desse modo, o tributo possui uma função social a ser cumprida. A despeito da importância do pagamento dos tributos, os indivíduos buscam meios para se eximir da obrigação tributária. Nesse contexto, o trabalho pretendeu demonstrar, a partir de um estudo comparado entre os principais sistemas jurídicos, anglo-saxônico e romano-germânico, as medidas de combate à elisão fiscal, como limites ao planejamento tributário. Concluiu-se que as medidas antielisivas são de primordial importância para a saúde financeira do Fisco e, conseqüentemente, para o bem-estar da coletividade, pois é por meio do recolhimento dos tributos que o Estado financia a prestação dos serviços públicos essenciais.

Palavras-chave: Tributo. Função Social. Elisão Fiscal. Estudo Comparado.

Abstract: The fundamental duty to pay taxes, inherent in all the individuals of a society, exists as consideration for the state guarantee of minimum structure to provide a dignified life in the community. In this way, the tribute has a social function to be fulfilled. Despite the importance of the payment of taxes, individuals seek means to exempt themselves from the tax obligation. In this context, the paper aimed to demonstrate, from a comparative study between the main legal systems, Anglo-Saxon and Roman-Germanic, measures to combat tax avoidance, as limits to tax planning. It was concluded that anti-injury measures are of paramount importance for the financial health of the Treasury and, consequently, for the well-being of the community, since it is through the collection of taxes that

* Artigo recebido em: 12/12/2016.

Artigo aceito em: 28/12/2016

** Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB, professora universitária e advogada. Brasília – DF. E-mail: mc-freitas@hotmail.com.

*** Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo - USP, Mestre em Direito pela Southern Methodist University – SMU, Professor na Universidade Católica de Brasília - UCB e na Universidade de Brasília – UnB. Brasília – DF. E-mail: amouraborges@uol.com

the State finances the provision of essential public services.

Keywords: Tribute. Social role. Tax Elision. Comparative Study.

1 INTRODUÇÃO

Antes do surgimento do Estado Liberal, não havia limites à autoridade estatal, quanto à interferência na propriedade dos indivíduos. O advento dessa modalidade de Estado, após as Revoluções Francesa e Inglesa, trouxe consigo limitações à atuação do Poder Público, por meio da instituição dos direitos de liberdade e de propriedade. No Estado Liberal, prevalecia a autonomia da vontade privada nos negócios particulares, impondo-se um “não fazer” estatal, em prol do exercício da liberdade individual.

O próximo modelo de Estado é o Estado Social, que, em contraponto ao Estado Liberal, apresentou feição positiva, ou seja, não havia mais um dever de abstenção imposto ao Estado, mas sim uma obrigação de fazer em prol da coletividade. Apresentou-se uma preocupação com a igualdade entre os indivíduos e o dever do Poder Público de garanti-la.

A partir do aparecimento dessa forma de Estado, caracterizado pelas liberdades positivas, isto é, pelo dever de prestação de serviços aos indivíduos, manifestou-se o poder de tributar inerente ao Estado. Desde então, os tributos apresentam-se como instrumento de receita pública derivada, dos quais o Estado vem se valendo para atender aos objetivos assumidos na redução das desigualdades socioeconômicas.

O poder de tributar, portanto, decorre da própria soberania estatal. Contudo, tal poder não é discricionário, pois não cabem atitudes arbitrárias por parte do Estado com relação aos indivíduos. Ao contrário, esse poder deve ser baseado em princípios de justiça e equidade, com respeito à legalidade, à segurança jurídica e à capacidade contributiva, a fim de evitar injustiças sociais.

Ademais, ao tempo em que surge para o Estado o poder-dever de cobrar tributos, nasce, para o cidadão, o dever de cumprir com as suas obrigações

tributárias. Trata-se do dever fundamental de pagar tributos, inerente a todos os indivíduos de uma sociedade, exatamente como contraprestação à garantia estatal de uma estrutura mínima para uma vida digna na coletividade. Verifica-se, assim, que o tributo possui uma função social a ser cumprida.

A despeito da importância do pagamento dos tributos, existem formas de se eximir da obrigação tributária, adotadas comumente pelos indivíduos, sendo tratadas neste estudo a evasão e a elisão tributária. Em linhas gerais, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Já a elisão, diferentemente da evasão tributária, tem-se entendido que visa impedir o próprio nascimento da obrigação tributária. Ocorre que, diante das brechas legislativas, muitos contribuintes passaram a realizar negócios que, embora aparentemente legais na sua forma, escondem uma intenção ilícita no seu conteúdo, com o único propósito de evitar o pagamento de tributos. Assim, a elisão tributária passou a ser combatida em inúmeros Estados da sociedade internacional.

Nesse contexto, pretende-se examinar, a partir de um estudo comparado entre os principais sistemas jurídicos, ou famílias do Direito, medidas de combate à elisão fiscal, como limites ao planejamento tributário.

Para tanto, têm-se como objetivos específicos: tecer considerações acerca do tributo; discorrer acerca da elisão fiscal, diferenciando-a da evasão fiscal e da economia de tributo; apresentar um estudo comparado das medidas de combate à elisão fiscal, a partir da perspectiva tanto do sistema anglo-saxônico quanto do romano-germânico. Tais objetivos se desenvolvem, respectivamente, no primeiro, segundo e terceiro capítulos do presente trabalho.

A importância do trabalho se demonstra diante do fato de que o bem-estar da coletividade depende da saúde financeira do Estado, o que, por sua vez, demanda o recolhimento dos tributos por meio dos quais o Estado financia a

prestação dos serviços públicos essenciais. Nesse sentido, são primordiais as medidas antielísivas.

2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO TRIBUTO

A denominação tributo origina-se do latim *tributum*, significando o que se entrega ao Estado, em sinal de dependência, o que presta ou rende por dever¹. O instituto passou por importantes modificações ao longo da história, já que, inicialmente, sua cobrança ocorria de forma arbitrária, passando, posteriormente, a estar prevista e disciplinada em lei.

Nesse sentido, Bernardo Ribeiro Moraes afirma que o tributo “deixa de ser fruto do poder arbitrário ou discricionário do Estado para se constituir num instrumento jurídico (legal) de receita pública, definido pela lei originária”, acrescentando que, “nos dias de hoje, é conceituado como o poder fiscal normatizado, criador de receita pública (compulsória e derivada)”².

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)³, “Tributo é 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”. Por esta definição, é possível perceber os requisitos comuns a toda espécie tributária, bem como os elementos que as diferenciam o tributo das demais receitas públicas.

Assim, da definição de tributo podem ser extraídas as seguintes características: a) “prestação pecuniária compulsória”, o que significa que seu pagamento ao Estado é obrigatório; b) “instituído em lei”, ou seja, sem

¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 52.

² MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 251.

³ BRASIL. **Lei n. 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_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 04. out. 2016.

possibilidade de ser estabelecido de forma arbitrária por parte do Poder Público; c) “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, pois usualmente o pagamento do tributo é feito em dinheiro; d) “não constitua sanção de ato ilícito”, já que o tributo, diferente da multa, não é penalidade por infração; e) “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, uma vez que a cobrança de tributo não comporta discricionariedade, isto é, deve cumprir os requisitos estabelecidos em lei e não a conveniência e oportunidade dos governantes.

A atual estrutura tributária brasileira encontra-se estabelecida pela Constituição Federal de 1988 nos art. 145 a 162, em que atribui competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A autonomia político-administrativa decorrente do sistema federativo envolve a possibilidade de todos os entes da Federação instituírem tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), nos termos do disposto no art. 145, incisos I a III, da Constituição Federal⁴.

A Constituição Federal, pois, estabelece originariamente a competência tributária de cada ente da federação. As normas infraconstitucionais vinculam-se à Lei Maior, não sendo permitida a tributação para além dos parâmetros estabelecidos constitucionalmente.

Ademais, há de se destacar a função social do tributo. Após as Revoluções Francesa e Inglesa, surge o Estado Liberal, marcado por limitações impostas ao Poder Público. Em tal contexto, prevalecia a autonomia da vontade privada nos negócios particulares, sem a interferência do Estado. Acreditava-se que o “não fazer” imposto ao Estado garantiria a todos os indivíduos maior possibilidade de crescimento e que a intervenção estatal constituiria obstáculo ao exercício das

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

liberdades individuais. Os direitos de primeira geração, também conhecidos como direitos de liberdade, são desse período da história.

A seguir, desponta o Estado Social, que, em contraponto ao Estado Liberal, tinha feição positiva, ou seja, não havia mais um dever de abstenção (não fazer) imposto ao Estado, mas sim uma obrigação de “fazer” em prol da coletividade. Com essa modalidade estatal, nasceu a segunda geração dos direitos fundamentais e uma preocupação com a igualdade entre os indivíduos e o dever do Poder Público de garanti-la. A partir do aparecimento desse modelo de Estado, caracterizado pelas liberdades positivas, isto é, pelo dever estatal de prestação de serviços aos indivíduos, manifestou-se inexoravelmente o poder de tributar inerente ao Estado.

Acerca da evolução do Estado Liberal para o Estado Social, assim manifestou Daniel Giotti de Paula:

O discurso de que com liberdade se garantia um campo próprio para a realização do homem escondia as relações de hipossuficiência que os momentos constituintes ignoravam.

Criaram-se, então, direitos econômicos, sociais e culturais, tentativas de o Estado equilibrar relações que, analisadas sob o prisma da realidade, já se regiam pela diferença e não pela igualdade. O direito de propriedade, por exemplo, não era mais visto como absoluto, devendo atender a uma função social. Essa tentativa de conciliar liberdade e igualdade gerou releituras em todo o Direito, não ficando o Direito Tributário infenso ao novo papel que se lhe atribuía.

A partir dessa nova perspectiva, os tributos deixam de ser excepcionais, passando a instrumentos de receita pública derivada, dos quais, continuamente, o Estado se valia para atender aos objetivos assumidos na redução das desigualdades sócio-econômicas.

Nesse sentido, não bastava mais a observância de critérios formais para se chegar à juridicidade de um tributo, sendo importante a observância da capacidade de cada cidadão ou sociedade empresária para arcar com a tributação devida⁵.

⁵ PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. 2001. Ano i. nº i. p. 169. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>>. Acesso em: 15. nov. 2012.

Assim, estabelecendo que o Brasil se caracteriza como um Estado Social e Democrático de Direito, a Constituição Federal prevê a titularidade do poder de tributar como uma das principais atribuições do Estado, com a finalidade de angariar recursos que possibilitem a manutenção dos serviços públicos e a promoção do bem comum. Como já afirmado, a partir dessa obrigação do Estado de prestar serviços ao seu povo, surge o fundamento do seu poder de tributar.

Há quem entenda que tal poder decorre da própria soberania estatal. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado preceitua que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”⁶. Assim como a soberania, o poder tributário é irrenunciável, por ser um poder-dever, não podendo o Estado se desprender de tal atributo, pois, sem ele, não poderia subsistir.

No entanto, o poder de tributar não é discricionário, pois não cabem atitudes arbitrárias por parte do Estado com relação aos indivíduos; devendo, esse poder, ser baseado em princípios de justiça e equidade, com respeito à legalidade, à segurança jurídica e à capacidade contributiva, a fim de evitar injustiças sociais.

Corroborando esse entendimento, Bernardo Ribeiro Moraes assevera que:

[...] um dos aspectos da soberania do Estado é o seu poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias. Este poder é representado pelo poder de criar tributos, de estabelecer proibições tributárias, isto é, de emanar normas jurídicas tributárias. Tal poder é denominado poder fiscal, também conhecido como “poder impositivo” (*potere di im posizione*) ou “poder tributário” (potesta tributária)⁷.

Assim, tem-se que, ao tempo em que surge para o Estado o poder-dever de instituir e cobrar tributos, em virtude da soberania que exerce sobre o

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 141.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro. Op. cit., p. 251.

contribuinte, nasce, para este, o dever de cumprir com as suas obrigações tributárias, o que se caracteriza como exercício de sua cidadania.

Nessa linha de raciocínio, é correto afirmar que existe o dever fundamental de pagar tributos, inerente a todos os indivíduos de uma sociedade, sendo este um dever a favor do próprio contribuinte, posto que há uma contraprestação por parte do Poder Público, que deve garantir estrutura mínima para uma vida digna na coletividade.

Diante do exposto, verifica-se que o tributo tem uma função social a ser cumprida, sendo justo que os cidadãos participem da garantia do bem-estar da sociedade, nos limites da capacidade contributiva de cada um. Contudo, a despeito da importância do pagamento dos tributos, existem formas comumente adotadas pelos indivíduos, com o fim de afastar a obrigação tributária, as quais serão avaliadas no tópico a seguir.

3 OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Dentre as formas comumente adotadas pelos indivíduos com o fim de livrar-se da obrigação tributária, estão os institutos conhecidos como evasão e elisão tributária.

Antes do exame da elisão tributária, objeto deste estudo, faz-se necessária a análise do conceito de evasão tributária, para que reste delineada a diferença entre as duas situações. A palavra evasão tem origem no latim *evadere*, e, segundo Miguel Delgado Gutierrez:

[...] na terminologia do Direito Fiscal, quer o vocábulo significar a fuga ou a subtração do contribuinte ao pagamento do imposto que lhe é atribuído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo⁸.

⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Op. cit., p. 57.

Ainda conforme a lição de Gutierrez, “em seu sentido amplo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.”⁹

Em outros termos, o que ocorre quando se fala em evasão fiscal é a clara busca do contribuinte por formas ilícitas de burlar o Fisco, para reduzir ou até mesmo eliminar a carga tributária à qual é submetido. A evasão nada mais é do que a fuga do contribuinte no sentido de não pagar os tributos instituídos e cobrados pelo Estado. Ademais, a evasão tributária pode ocorrer por meio da omissão de fatos tributáveis quando da declaração ao Fisco.

Sampaio Dória apresenta uma classificação do instituto ora em comento, dividindo-o em evasão omissiva e evasão comissiva, sendo a primeira – evasão omissiva – dividida em evasão omissiva imprópria e evasão omissiva por inação, e a segunda – evasão comissiva – classificada como evasão comissiva lícita e evasão comissiva ilícita¹⁰.

A evasão fiscal omissiva imprópria consiste na abstenção do contribuinte em adquirir produtos com uma elevada carga fiscal, como o cigarro ou a bebida alcoólica, não efetivando sequer o fato gerador da obrigação tributária. Já a evasão fiscal omissiva por inação é configurada depois de ocorrido o fato gerador do tributo, em que o contribuinte deixa de saldar voluntariamente a obrigação fiscal, causando efetivamente prejuízo ao erário.

Ainda consoante o mesmo autor, a evasão fiscal comissiva, por sua vez, pode ser lícita ou ilícita. Nesta, o contribuinte, de forma consciente, procura meios ilícitos para eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo. Naquela, o indivíduo busca a minoração da carga tributária através de formas lícitas, previstas

⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Op. cit., p. 58.

¹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 32.

em lei, sem o intuito de sonegar o tributo devido, conhecida também como elisão fiscal.¹¹

Percebe-se, nos ensinamentos do respeitável jurista, que a elisão fiscal é espécie de evasão, colocada como a evasão comissiva lícita, pois consiste em uma busca legal do contribuinte de uma menor carga tributária.

A palavra elisão tem sua origem etimológica no vocábulo latino *elisione*, que significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir¹². Conforme Delgado Gutierrez, “no direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador”¹³.

De modo similar, Antônio de Moura Borges expõe que a elisão tributária

[...] significa o intuito de evitar o tributo, reduzir-lhe o valor, retardar-lhe o pagamento, por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido à redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas¹⁴.

Conforme Sampaio Dória, a elisão deve ser classificada em duas espécies: a elisão induzida pela lei, elisão imprópria, na qual o próprio legislador é benevolente e diminui ou até mesmo anula a carga tributária, em algumas hipóteses; e a elisão proveniente de lacunas da lei, das quais o contribuinte se aproveita para escapar da tributação¹⁵.

É comum afirmar-se que a elisão, diferentemente da evasão tributária, visa impedir o próprio nascimento da obrigação tributária. Têm-se como evasivos os atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de minimizar os tributos depois

¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit., p. 32 e 33.

¹² GUTIERREZ, Miguel Delgado. Op. cit., p. 70.

¹³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Op. cit., p. 72

¹⁴ BORGES, Antônio de Moura; MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. **A quebra do sigilo bancário como medida antielisiva e a verificação de sua constitucionalidade**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/04_635.pdf>. Acesso em: 20. maio 2012.

¹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit., p. 49-54.

de ocorrido o fato gerador; ao passo que os atos praticados, com o fim de evitar a própria ocorrência do fato gerador, são considerados elisão fiscal.

Todavia, acerca da distinção entre evasão e elisão tributária, afirma Hermes Marcelo Huck que

Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato impositivo. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo¹⁶.

Para Ives Gandra da Silva Martins,

[...] a distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para se fugir ao peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão e evasão fiscal¹⁷.

¹⁶ HUCK, Hermes Marcelo. In: BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: os limites do planejamento tributário. **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em: 01. dez. 2012.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 31.

Como se percebe, atualmente, a doutrina não mais aceita a possibilidade de ocorrência da evasão lícita, visto que este instituto carrega em si a característica da ilicitude ou ilegalidade, já que consiste na fuga do contribuinte da prestação da obrigação tributária, mesmo diante da ocorrência do fato gerador que lhe dá origem.

A evasão é hoje entendida como uma violação direta da lei, já que, pelo Código Tributário Nacional, realizando-se o fato gerador, surge a obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo.

Ao Fisco é conferido o direito à percepção dos valores, e os artifícios utilizados pelo contribuinte para distorcer o fato gerador ocorrido são considerados violadores da norma tributária. Nesse raciocínio, a evasão corresponde sempre a uma prática ilícita.¹⁸

Nesse sentido, Luis Manuel Alonso González aduz que:

El término fraude de ley tributario que utiliza la normativa española viene a ser equivalente em otros ordenamientos, como sucede em muchos de Latinoamérica, a la elusión fiscal o, em los ordenamientos anglosajones, al tax avoidance. Por El contrario, cuando nos referimos al fraude tributario, em todos los casos, lo hacemos a La evasión fiscal que se produce com la infracción clara y directa de las normas que regulan la ordenación de los tributos¹⁹.

A elisão tributária, por sua vez, tem demandado maiores dúvidas na sua conceituação. Em primeiro plano, a elisão fiscal é uma prática lícita dos contribuintes que se utilizam das lacunas legislativas, para desviar-se das

¹⁸ BORGES, Antônio de Moura; MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. **A quebra do sigilo bancário como medida antielisiva e a verificação de sua constitucionalidade**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/04_635.pdf>. Acesso em: 20. maio 2012.

¹⁹ ALONSO, Luis Manoel González. Cláusula general antielusión. Experiencia española e europea. Últimas tendencias jurisprudenciales. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado** – volume II – São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 146.

obrigações tributárias. Nessa acepção, confunde-se com a economia de tributo, tratada a seguir, ficando os contribuintes livres de qualquer atuação do Fisco.

Modernamente, de acordo com Heleno Tôrres, a elisão é entendida como:

[...] a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar, no todo ou em parte, a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos²⁰.

O citado autor faz a distinção entre os termos elisão e elusão fiscal, sendo esta a atividade ilícita conceituada acima e, aquela, a atividade lícita praticada pelo contribuinte que caracteriza o planejamento tributário.

No entanto, há condutas que, mesmo respeitando os termos da lei, materialmente falando, violam-na de forma indireta, em seu espírito, e, por isso, não devem ser reconhecidas como lícitas. É nessa situação que se encaixa modernamente a elisão fiscal.

Por sua vez, outro instituto que merece atenção neste estudo é a economia de tributo, que em nada se confunde com a evasão ou com a elisão fiscal, posto que não se caracteriza pela ilicitude ou ilegalidade da conduta do contribuinte.

A economia de tributo é a redução ou eliminação do tributo por meio de práticas lícitas, irrelevantes para o legislador. Trata-se de maneira de diminuir a carga tributária em prol da saúde financeira do contribuinte²¹.

Verifica-se, pois, que a economia de tributo não pode ser confundida com a evasão tributária, meio de fuga utilizado pelo contribuinte para não cumprir com as suas obrigações e completamente contrário à lei, ou com a elisão tributária, forma prevista em lei para diminuir, retardar ou até mesmo suprimir a obrigação

²⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 187.

²¹ BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium, p. 29.

de pagar tributo, que, atualmente, tem sido utilizada para encobrir operações ilegais.

A diferença entre a economia de tributos e a elisão fiscal está na intenção do legislador: as ações que foram desejadas por ele são a economia de tributo, ao passo que as práticas que não foram ou não poderiam ser admitidas são elisivas. Nessa linha, afirma Antônio de Moura Borges que “as ações que foram desejadas pelo legislador concernem à economia de tributo, e as práticas elisivas são aquelas que não foram ou não poderiam ter sido pretendidas por ele”²².

Referido autor acrescenta que, na economia de tributo:

[...] a redução ou a eliminação do tributo ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação, embora possam ser questionadas sob o ponto de vista da eficiência econômica ou da justiça tributária²³.

Augusto Becker, acerca do tema, afirma que

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado²⁴.

Após a exposição dos institutos que se apresentam como limites do planejamento tributário, o próximo tópico apresentará modelos de combate à elisão tributária, a partir de um estudo comparado.

²² Id., Ibid., p. 29.

²³ Id., Ibid., p. 29.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 122.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

4 MEDIDAS DE COMBATE À ELISÃO FISCAL – ESTUDO COMPARADO

Nos principais sistemas jurídicos, ou famílias do Direito, anglo-saxônico e romano-germânico, adotam-se diferentes formas de combate à elisão fiscal.

O direito anglo-saxônico, baseado na *common law*, admite os seguintes modelos: a) a regra do propósito negocial (*business purpose rule*); e b) o princípio da relevância da substância sobre a forma (*substance over form principle*), ambos baseados no raciocínio indutivo, no qual o juiz tem relevante papel criador, pois, a partir da análise do caso concreto, constrói uma solução para a situação, sem que haja apego à norma expressa.

O sistema romano-germânico, fundamentado na *civil law*, por sua vez, emprega o raciocínio dedutivo, baseado nos preceitos estabelecidos em lei, aos quais fica vinculado o juiz, sendo admitidos os modelos do abuso de direito, da fraude à lei e da simulação.

Ocorre que os métodos de combate à elisão fiscal adotados por um Estado podem ser recepcionados por uns e considerados ilegais por outros. Além disso, a própria interpretação dos conceitos jurídicos e das operações econômicas pode ser realizada de maneira diferente em cada sistema.

Ensina, porém, Marco Aurélio Greco: “o mundo moderno está levando à modificação destes dois desenhos, a ponto de acarretar uma aproximação dos dois sistemas”²⁵. O sistema anglo-saxão não funciona mais a partir do mero exame do caso concreto, buscando cada vez mais conceitos e definições que fundamentem as suas medidas; já o sistema romano-germânico, que se formava

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 49.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

predominantemente por previsões abstratas, por conceitos fechados, está fazendo o caminho inverso e a lei está usando cada vez mais conceitos abertos²⁶.

Assim, nos tópicos a seguir serão analisadas as medidas unilaterais de caráter geral que visam ao combate à elisão fiscal, adotadas nos dois sistemas jurídicos.

4.1 DIREITO ANGLO-SAXÔNICO

Como dito anteriormente, tal sistema, adotado pelos Estados Unidos e pelo Reino Unido, por exemplo, emprega como modelos de combate à elisão fiscal a regra do propósito negocial (*business purpose rule*) e o princípio da relevância da substância sobre a forma (*substance over form principle*), tratados a seguir

4.1.1 Regra do propósito negocial (*business purpose rule*)

Trata-se de doutrina que, originária dos Estados Unidos, nasceu em um contexto de reestruturações societárias. Dentre seus fundamentos primordiais, pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária não é suficiente para embasar uma economia tributária válida²⁷.

A respeito da origem do instituto, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy leciona que:

Em 7 de janeiro de 1935, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América julgou o caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465). Fixou-se modelo de interpretação econômica do Direito Tributário. Aplicou-se a doutrina do

²⁶ ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 207.

²⁷ CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, p. 150. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>> Acesso em: 01. dez. 2012.

propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*).

(...)

A Suprema Corte norte-americana reconhecia o direito do planejamento, da utilização dos recursos permitidos por lei, conquanto que meios escolhidos e fins almejados não revelassem simulação, com os únicos propósitos de se diminuir a carga tributária. A legislação tributária atendia a objetivos empresariais, típicos do modelo capitalista concorrencial que se desenvolvia nos Estados Unidos da América, no início do século XX. A lei facilitava a vida negocial. Restringia a pretensão fiscalista do Estado, em favor dos objetivos empresariais. Era norma típica do modelo normativo liberal. E não poderia ser utilizada para propósitos outros, que não os vinculados à concepção liberal de capitalismo que se desdobrava na cultura empresarial norte-americana.²⁸

De acordo com o mesmo autor, essa decisão da Suprema Corte norte-americana é marco divisório na concepção jurisprudencial de restrição ao planejamento tributário. Embora reconheça o direito do contribuinte de planejar seus negócios, de modo a recolher menos tributos, impõe limites para o referido planejamento. Ainda, preceitua que as fórmulas negociais eleitas devem atender ao sentido originário de leis fiscais, concebidas para a otimização da arrecadação, enquanto mecanismo de repartição social dos custos da vida social.

De acordo com a chamada doutrina do propósito mercantil, a elisão tributária abusiva – *abusive tax avoidance* – ocorre quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades, exclusivamente, para obter benefícios fiscais. Assim, resta permitida a desconsideração da operação que careça de propósitos mercantis, para fins tributários, se a sua única ou predominante razão for a elisão fiscal, devendo o Fisco perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte.

Com efeito, conforme tal doutrina, mais importante do que a operação propriamente dita é a finalidade desta, isto é, há que se observar qual o real

²⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário.** Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em: 01 dez. 2012.

objetivo do negócio jurídico realizado, sob o argumento de que não há atividade mercantil que tenha como intuito a economia de tributo.

4.1.2 Princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form principle*)

Tal teoria, segundo Victor Thuronyi²⁹, teve origem com o caso *Commisioner v. Court Holding*, no qual uma corporação possuía um edifício que desejava vender e essa operação consequentemente atrairia muitos impostos. Diante disso, a corporação decidiu distribuir a propriedade aos seus acionistas em liquidação e estes, logo depois, venderam-na para os pretensos compradores.

Em análise do caso, a Suprema Corte dos Estados Unidos decidiu que a hipótese de incidência tributária dependia da substância da transação e não dos meios empregados para realizá-la, tributando-a como compra e venda de edifício. O argumento utilizado foi o de que seria arriscado para a administração tributária permitir que a real natureza de uma transação fosse disfarçada, por meros formalismos que buscassem exclusivamente alterar as responsabilidades fiscais.

Assim, essa doutrina permite que o Fisco ignore a forma jurídica de uma transação e considere a sua real substância com o objetivo de evitar que sejam utilizadas estruturas com propósitos meramente elisivos³⁰. Em outras palavras, o Fisco deve analisar o conteúdo econômico do negócio, ou seja, a sua substância, para determinar o tratamento tributário adequado, sem se prender à forma adotada pelo contribuinte.

A simples observância à forma apresentada pelo contribuinte para uma transação, sem a análise do seu conteúdo, pode ensejar, antes de qualquer coisa,

²⁹ THURONYI, Victor. **Comparative Tax Law**. Haia: Kluwer Law International, 2003, p. 170-171.

³⁰ ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002, p. 575.

uma injustiça social, posto que muitas operações passíveis de tributação restariam fora do alcance do Fisco, o que causaria grave prejuízo ao Estado.

4.2 DIREITO ROMANO-GERMÂNICO

Em contraponto ao sistema anteriormente analisado, no direito romano-germânico, o raciocínio empregado para a solução dos conflitos tributários é dedutivo, ficando o juiz vinculado aos ditames legais, sem a liberdade de solucionar o caso conforme análise indutiva. Como mencionado anteriormente, para o combate à elisão fiscal, utiliza os modelos do abuso de direito, da fraude à lei e da simulação.

4.2.1 Abuso de direito

Para falar do abuso de direito, é indispensável fazer alusão ao artigo 187 do Código Civil brasileiro, o qual preceitua que “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Assim, aquele que utilizar um direito, ultrapassando os limites da razoabilidade, sem considerar os parâmetros da boa-fé, dos bons costumes e de seu fim social e econômico, estará cometendo um ato ilícito.

Há, portanto, uma preocupação com a limitação da utilização dos institutos jurídicos oferecidos aos indivíduos, afastando o exercício de direitos de forma absoluta e ilimitada, o que pode vir a causar danos ao interesse coletivo.

É importante ressaltar que o abuso de direito não se confunde com o abuso de formas, originado no direito alemão e também bastante utilizado em operações de planejamento fiscal, consistindo na divergência entre a forma externa do ato ou negócio realizado e o seu efetivo conteúdo.

O abuso de direito é a utilização irregular de uma norma jurídica, ou seja, o indivíduo não viola diretamente a lei, mas age de forma incoerente com a boa-fé, exercendo seu direito sem considerar a existência do direito alheio. Em verdade, “a liberdade do agente no exercício de seu direito cessa quando encontra ou direito com o qual se choca”, sendo que “o direito sem limite só seria exercitável fora da existência social”, exatamente o terreno que lhe dá vida³¹.

Com efeito, o direito não pode estar à disposição exclusivamente de interesses individuais, devendo existir para a coletividade. No campo do direito tributário, o planejamento fiscal realizado por meio de atos considerados como abuso de direito será ilícito, não fazendo *jus* à proteção pelo ordenamento jurídico e sendo passível de questionamento pelo Fisco, que fica autorizado a identificar o ato efetivamente pretendido e requalificá-lo, para fins tributários.

Em sentido contrário, Alberto Xavier acredita que a aplicação da teoria do abuso de direito como limitadora do planejamento tributário envolveria a utilização de critérios subjetivos ao caso concreto, em decorrência do seu conteúdo aberto, o que violaria o princípio da legalidade e afetaria a segurança jurídica³². Em que pese tal posicionamento, a segurança jurídica não está vinculada à aplicação das normas fechadas nem à interpretação literal da lei, devendo ser considerado um conjunto de valores e princípios que devem ser aplicados com razoabilidade e ponderação.

4.2.2 Fraude à lei

O inciso VI do art. 166 do Código Civil brasileiro dispõe ser nulo ato ou negócio jurídico que vise fraudar a lei. Na fraude à lei, o ato é aparentemente lícito,

³¹ AMERICANO *apud* ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 207.

³² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107.

pois obedece aos mandamentos materiais da norma, mas a sua intenção é contrária ao que deseja o ordenamento, violando a lei de forma indireta.

No caso, não há divergência entre a vontade declarada e a vontade real, ou seja, os agentes realizam efetivamente o negócio desejado e declarado. Contudo, o fim atingido com o negócio realizado é que transgride a lei, sendo considerado ilícito.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a fraude à lei, para restar caracterizada, deve cumprir os seguintes requisitos: os atos realizados devem estar amparados por uma norma; estes atos devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele; os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar.

Assim, ainda que realizados dentro da previsão da norma expressa, os atos jurídicos que contrariem a lei devem ser desconsiderados, para que sejam atingidos os seus reais objetivos.

Tal regra é adequada ao campo do direito tributário para limitar algumas operações em planejamentos fiscais, já que as normas desse ramo do direito, de natureza imperativa, não podem ser afastadas e tampouco aceitar modificações na configuração de uma operação, por força de convenções particulares. Em consonância com tal raciocínio, o art. 123 do CTN estabelece o seguinte:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Portanto, as tentativas de evitar a ocorrência do fato gerador, por meio de operações que visam fraudar indiretamente a lei, serão maculadas pela nulidade, não produzindo os efeitos almejados pelo contribuinte, no âmbito do direito tributário.

4.2.3 Simulação

Dando continuidade às limitações impostas ao planejamento tributário, apresenta-se a regra do artigo 167 do Código Civil brasileiro³³, que considera nulo o ato ou negócio jurídico feito em simulação. Na lição de Marcus Abraham, entende-se por simulação:

(...) a prática de um ato volitivo, cujo objetivo é produzir efeitos diferentes do que externamente se apresenta, para encobrir o que realmente se pretende fazer. Há algo oculto que se quer realizar e há algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de "disfarce" para o intento desejado. Encontra-se na sua essência o seu objetivo final: enganar terceiros³⁴.

Pode-se dizer que a simulação apresenta as seguintes características: incompatibilidade entre a manifestação e a intenção; acordo entre as partes e o objetivo de enganar terceiros³⁵.

Há ainda uma distinção doutrinária entre a simulação absoluta e a simulação relativa, ocorrendo a primeira quando as partes fingem um ato que é mera aparência, sem conteúdo negocial; enquanto na simulação relativa, conhecida como dissimulação, há um negócio simulado que esconde outro negócio, o dissimulado³⁶.

³³ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

³⁴ ABRAHAM, Marcos. Op. cit., p. 220.

³⁵ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**, volume 3, tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 471

³⁶ De acordo com o artigo 167, caput, do Código Civil, a simulação absoluta acarreta a nulidade do ato, ao passo que, na simulação relativa, o ato exteriorizado é nulo enquanto o dissimulado subsistirá.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Existe uma divergência doutrinária em torno da simulação e a desconsideração do negócio jurídico para fins tributários. No ponto, assevera Livia De Carli Germano³⁷:

[...] a doutrina tributária divide-se entre os que entendem que as hipóteses de simulação para fins fiscais restringem-se àquelas expressamente enunciadas no Código Civil e aqueles que defendem um conceito mais amplo de simulação. Grande parte das controvérsias sobre a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais tem por justificativa esta premissa diversa da qual partem os doutrinadores. Mas a validade do negócio jurídico não pode ser confundida com a sua consideração para fins fiscais. Um negócio jurídico pode ser nulo sem que tenha ferido qualquer preceito da legislação tributária, assim como um negócio pode ser válido, porém seus efeitos devam ser desconsiderados para fins fiscais³⁸.

Nesse sentido, adota-se o entendimento de que a nulidade dos atos simulados restringe a liberdade negocial dos contribuintes, em caso de planejamentos fiscais que pretendem ocultar um negócio tributariamente mais oneroso, sob o manto de outro com menor carga fiscal, quando não apresentarem nenhum propósito mercantil que não seja a elisão tributária.

De todo o exposto, observa-se que, independentemente do mecanismo utilizado, a ideia comum é atacar a elisão ilícita, no sentido de fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva para garantir a justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

É dever estatal oferecer condições de vida digna aos indivíduos, o que se percebe a partir da leitura do inciso III do art. 1º da Lei Maior, o qual preceitua ser

³⁷ GERMANO, Livia De Carli.. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. 2010. 201 f. **Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) -- Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>>. Acesso em: 20. nov. 2012.

³⁸ Id., Ibid., *passim*.

a dignidade da pessoa humana um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Para a concretização de tais condições, o Estado se utiliza especialmente dos tributos, instrumentos de receita pública derivada.

O poder de tributar decorre da própria soberania estatal. No entanto, o poder de tributar não é discricionário, pois não cabem atitudes arbitrárias por parte do Estado com relação aos indivíduos; devendo, esse poder, ser baseado em princípios de justiça e equidade, com respeito à legalidade, à segurança jurídica e à capacidade contributiva, a fim de evitar injustiças sociais.

A outra face do poder-dever de cobrar tributos por parte do Estado é o dever do cidadão de cumprir com as suas obrigações tributárias. Trata-se do dever fundamental de pagar tributos, inerente a todos os indivíduos de uma sociedade, exatamente como contraprestação à garantia estatal de uma estrutura mínima para uma vida digna na coletividade. Verifica-se, portanto, que o tributo possui uma função social a ser cumprida.

A despeito da importância do pagamento dos tributos, os indivíduos buscam meios para se eximir da obrigação tributária, formas de planejamento tributário. Nesse sentido, apresentam-se os institutos da evasão e da elisão fiscal.

Em seu sentido amplo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária. A evasão nada mais é do que a fuga do contribuinte no sentido de não pagar os tributos instituídos e cobrados pelo Estado. Ademais, a evasão tributária pode ocorrer de várias formas, como deixar de recolher um tributo ou omitir fatos tributáveis quando da declaração ao Fisco.

A elisão, diferentemente da evasão tributária, visa impedir o próprio nascimento da obrigação tributária. No direito tributário, a palavra elisão tem sido utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. Contudo, há condutas que, mesmo respeitando os termos da lei, materialmente falando, violam-na de forma

indireta, em seu espírito, e, por isso, não devem ser reconhecidas como lícitas. É sob tal aspecto que o presente estudo considera a elisão fiscal.

A elisão tributária, originalmente permitida, acabou por ser um conceito aberto, dando espaço a muitas operações com finalidade única de diminuição da carga fiscal pelo contribuinte. Assim, o presente trabalho, por meio de estudo comparado entre os principais sistemas jurídicos, demonstrou tendência mundial ao combate à elisão fiscal.

Os principais sistemas jurídicos, anglo-saxônico e romano-germânico, adotam diferentes formas de combate à elisão fiscal. O direito anglo-saxônico, baseado na *common law*, admite os seguintes modelos de combate à elisão fiscal: a) a regra do propósito negocial (*business purpose rule*); e b) o princípio da relevância da substância sobre a forma (*substance over form principle*), ambos considerados como modelos baseados no raciocínio indutivo, no qual o juiz tem relevante papel criador, pois, a partir da análise do caso concreto, constrói uma solução para a situação, sem que haja apego a norma expressa.

O sistema romano-germânico, fundamentado na *civil law*, por sua vez, emprega o raciocínio dedutivo, baseado nos preceitos estabelecidos em lei, aos quais fica vinculado o juiz, adotando os modelos do abuso de direito, da fraude à lei e da simulação.

Nos dois sistemas analisados, percebeu-se o ataque ao planejamento fiscal abusivo. Não importa a forma ou o nome que o contribuinte atribui ao negócio realizado, o que interessa é o seu propósito comercial e o conteúdo econômico do negócio, segundo as teorias do *business purpose* e a da *substance over form*. Assim, não se admite que operações que visam fraudar o imperativo legal por meio de manobras que criam um aspecto de legalidade, ao passo que contrariam o espírito da lei, subsistam para efeitos fiscais, constituindo-se em abuso do contribuinte no exercício dos seus direitos.

Portanto, o ideal é que, diante do caso concreto, o Fisco não se limite à aplicação da norma na sua literalidade. É indispensável, para o alcance efetivo da justiça fiscal, que os negócios realizados pelos contribuintes sejam interpretados, para além da sua forma, abrangendo o seu conteúdo econômico, isto é, a sua real intenção. Não deve ser admitida a subsistência de atos ou negócios sem propósito mercantil, que não apresentem nenhuma intenção econômica.

Com este estudo, concluiu-se que as medidas antielisivas são de primordial importância para a saúde financeira do Fisco e, conseqüentemente, para o bem-estar da coletividade, pois é por meio do recolhimento dos tributos que o Estado financia a prestação dos serviços públicos essenciais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcos. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALONSO, Luis Manoel González. Cláusula general antielusión. Experiencia española e europea. Últimas tendencias jurisprudenciales. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado – volume II – São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, Antônio de Moura; MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. A quebra do sigilo bancário como medida antielisiva e a verificação de sua constitucionalidade. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/04_635.pdf>. Acesso em: 20. maio 2012.

BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium.

BRASIL. Lei n. 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

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 04. out. 2016.

CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O propósito comercial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. P. 150. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>> Acesso em: 01. dez. 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

GERMANO, Livia De Carli.. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. 2010. 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) -- Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>>. Acesso em: 20. nov. 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em: 01 dez. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. In: BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: os limites do planejamento tributário. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em: 01. dez. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de Direito Tributário. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. 2001. Ano i. nº i. p. 169. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>>. Acesso em: 15. nov. 2012.

ROHATGI, Roy. Basic International Taxation. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Comentários ao Novo Código Civil, volume 3, tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

THURONYI, Victor. Comparative Tax Law. Haia: Kluwer Law International, 2003.

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

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.