



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

Pâmela Teixeira Goulart

**LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
abordagem da elisão e da evasão fiscal à luz do abuso do direito e da fraude à lei**

**BRASÍLIA
2022**

**LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
abordagem da elisão e da evasão fiscal à luz do abuso do direito e da fraude à lei.**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Lucas Trompieri Rodrigues Casagrande.

**BRASÍLIA
2022**

Pâmela Teixeira Goulart

**LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
abordagem da elisão e da evasão fiscal à luz do abuso do direito e da fraude à lei**

Pâmela Teixeira Goulart

Resumo: Trata-se de um estudo pautado na metodologia de pesquisa bibliográfica com objetivo de concluir que há opções legalmente possíveis para reduzir a quantidade de impostos pagos ao fisco, sem haver infrações que justifiquem multas para pessoas físicas e jurídicas, desde que ressalvados todos os enfoques. Ou seja, a viabilidade e constitucionalidade de inserção de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico e as dificuldades de implantação. Ao final, conclui-se que é possível diferenciar uma prática ilícita de uma conduta lícita, sem limitar o planejamento tributário, desde que a legislação seja aplicada ao caso concreto de forma clara e objetiva.

Palavras-chave: Elisão fiscal. Evasão fiscal. Elusão fiscal. Planejamento tributário. Norma geral antielisiva.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. DESENVOLVIMENTO.....	7
2.1 Amplitude, complexidade e burocracia da legislação tributária.....	7
2.2 Elisão, Evasão e Elusão fiscal.....	9
2.3 Norma geral antielisiva e limitações ao planejamento tributário.....	13
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	18
4. REFERÊNCIAS.....	19

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento socioeconômico de um país depende da carga tributária que está diretamente ligada ao crescimento ou ao declínio de determinadas atividades econômicas. Essa carga tributária representa a soma de todos os tributos arrecadados pelos governos federal, estadual, distrital e municipal. Considerando que sejam respeitados os preceitos da boa tributação abarcado pela justiça, da simplicidade e neutralidade.

Em conformidade com o estudo de Matschulat e Amaral, “de acordo com pesquisa do banco mundial, publicada em 2020, o Brasil ocupa a 184ª posição entre 190 países no quesito ‘facilidade de pagamento de tributos’.” Entre as razões para esse resultado está o fato de que, segundo os mesmos autores, “as empresas brasileiras gastam, em média, 1501 horas para realizar as apurações do tributo devido, enquanto os países da OCDE levam, em média, 158 horas”. (MATSCHULAT; AMARAL, 2022, p.288)

Comparando os números do Brasil com o de países da América Latina, verificamos que esses também têm resultado muito melhores que o estado brasileiro, uma vez que despendem cerca de 317 horas por ano para realizar a apuração tributária. Além da carga ser elevada e complexa, é capaz de comprometer uma parcela do resultado obtido por sua empresa. Conforme pesquisa da OCDE, o Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina em relação ao PIB, visto que a carga tributária bruta do Estado brasileiro equivale a 31,64% do PIB¹, perdendo apenas para Cuba.²

A legislação tributária no Brasil é ampla e com grande complexidade, sendo necessário o profundo conhecimento na área e constante busca por atualização, tendo em vista a grande representatividade do custo. Vale ressaltar que, o estudo realizado pelo IBPT em 2018, o Brasil edita cerca de 774 normas por dia útil, e que, entre 1988 (data da promulgação da Constituição da República) e 2018, foram editadas 390.726 normas sobre tributos no Brasil, além de 16 emendas constitucionais tributárias que foram aprovadas.³

¹ BRASIL. Carga tributária do governo geral. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114?ano_selecionado=2020>

² BARRÍA, C. Brasil só perde para Cuba na lista de países da América Latina que mais pagam impostos. *Época Negócios*. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cuba-na-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>>

³ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2018. Quantidade de normas editadas no Brasil: 30 anos da Constituição Federal de 1988 Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988_>

Deve-se levar em consideração, a cultura tributária fraca da população, na qual os cidadãos não sabem e não buscam o conhecimento de forma qualificada, de forma que o descontentamento maior não se encontra no pagamento elevado, mas no baixo retorno de serviços públicos.

Sabe-se que para garantir a proteção aos direitos demanda de recursos estatais, sejam eles orçamentários e/ou sociais. O meio principal para arcar com esses custos deriva da receita tributária, por meio da contribuição dos cidadãos para com o Estado, que em contrapartida garantirá o bem estar social. Acontece que a combinação de tributos pagos, diretamente ou indiretamente, equivale a um montante muito alto para os cidadãos.

Existem duas maneiras de evitar o pagamento tão elevado de tributos: a primeira é a sonegação fiscal, também chamada de evasão fiscal, tal conduta é crime tributário. A segunda forma consiste no planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal. O planejamento tributário é a atividade pela qual se dá a organização de atividades econômicas e negociais, visando a adequação tributária com a menor carga tributária possível sem infringir o ordenamento jurídico, visto que ocorre antes da incidência da norma tributária.

Dessa forma, explora-se essa ferramenta focada em conseguir saúde financeira, para que seja direcionada como prática lícita e passe longe da linha tênue de agir de forma evasiva (manobras ilícitas com objetivos ilícitos), abusiva (elusão fiscal, usando de “aparência” de licitude) ou criminosas.

2.1 Amplitude, complexidade e burocracia da legislação tributária

O objeto de estudo do Direito Tributário não é voltado somente para o recebimento de tributos, esse ponto de vista está ultrapassado e remete a uma visão autoritária e estática, conforme (COELHO,2022). Logo, a sua aplicabilidade está na regulação dos deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente, e na limitação ao poder estatal de exigir tributos para exercer suas funções e atingir seus fins valendo-se da arrecadação e dispêndio de recursos ou receitas.

Paulsen reitera que em Estados democráticos e sociais, a tributação é tida como meio de viabilização estatal, no qual é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Daí a compreensão do dever fundamental de pagar tributo, equivalente a contribuição necessária para que o Estado possa cumprir com suas tarefas no interesse do cidadão. (PAULSEN, 2022)

A Constituição Federal por intermédio dos princípios constitucionais impõe limitações ao poder de tributar como garantias oferecidas aos contribuintes contra o infatigável poder fiscal do Estado. Assevera Machado (2014, p.27) “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.” Sabbag (2022, p.64) ainda destaca em sua obra que “à luz da jurisprudência pacificada no STF, o poder de tributar do Estado não é refratário a limitações que, aliás, podem ser cognominadas de cláusulas pétreas.”.

Corroborando com essa alegação, convém enfatizar o parecer do ministro Celso de Mello que resguardou os limites constitucionais diante das pretensões fiscais arbitrárias estereotipando um defensor dos direitos fundamentais do contribuinte ao longo de sua passagem no Supremo Tribunal Federal (STF). Conferida a seguir:

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado, culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218).
(MIN. CELSO DE MELLO, ARE 712285 AGR / SC)

O ponto central desse entendimento é a prerrogativa que o Excelso Pretório atribuiu às limitações constitucionais ao poder de tributar, garantindo proteção ao contribuinte. Atesta Machado (2014, p.27):

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

Compete ao poder judiciário impedir que o legislador tributário destrua, implementando o princípio da vedação do efeito confiscatório do tributo que é uma exemplificação de jurisdição constitucional. Apesar de dificultar o poder executivo e legislativo, comprometendo o orçamento, é uma atribuição do judiciário.

Consta por esse princípio de vedação ao confisco, a priorização de uma cobrança razoável de tributos, de tal forma que seja proporcional com a capacidade contributiva. Inviabilizando a tributação em excesso, tendo em vista que a tributação além do limite

suportável leva à perda de arrecadação, sufocamento tributário, sonegação e impossibilita a preservação da atividade produtiva.

Acontece que o Brasil está no ranking mundial das maiores cargas tributárias e, além de elevada, essa carga tributária é crescente (MACHADO, 2014). De modo que gradativamente aumenta ou cria tributo. A problemática se dá diante da qualidade dos serviços públicos prestados e da má gestão dos recursos oriundos dessa tributação, do qual não fornece o retorno adequado e nem justifica o nível dessa carga tributária. Corroborado pelo estudo do IBPT⁴, que confronta os países com as maiores cargas tributárias, o Brasil é o que oferece um dos piores retornos à população pelos tributos arrecadados. Originando uma insatisfação ao cidadão que exerce sua contribuição corretamente e acaba por estimular esse contribuinte a realizar manobras fiscais para escapar do fisco.

Vale ressaltar que para melhorar a qualidade de vida dentro de uma sociedade de forma que se concretize todos os direitos e executem os deveres, incumbe aos cidadãos, dentro de seus rendimentos disponíveis, financiar o ônus resultando em elevados padrões de conformidade tributária, porém com redução de desigualdades e promovendo o desenvolvimento social e econômico de forma equilibrada. No contexto contemporâneo, essa elevação desenfreada sem retorno sufoca o progresso do país.

A objetivo estatal de desenvolver um sistema tributário eficiente e equânime, excede a atividade fiscalizatória, observado que o Estado fiscal está inerente à cidadania fiscal, deve-se analisar a relação entre o fisco e o contribuinte. Existe uma característica concreta de adversariedade nessa vinculação, visto que há tratamento dispensável pela instituição perante o contribuinte como sendo uma figura que pressupõe que tenha praticado um ilícito, que deixou de cumprir sua obrigação, antes de verificar a inocência ou culpa efetiva. Para ocorrer o engajamento do fisco numa atividade conjunta com o contribuinte, deve-se mudar essa cultura de tratamento com a finalidade de estimular a adesão voluntária do cidadão à contribuição fiscal. (REZENDE, 2022)

Outro problema do sistema tributário brasileiro se dá pela complexidade associada à burocratização material e à jurisdição fiscal. A composição de tributos federais, estaduais e municipais remete ao aglomerado de mais de 90 tributos vigentes (portal tributário). Essa quantidade diversa de preceitos ocasiona incertezas em sua interpretação, podendo existir “diferença entre os pagamentos efetivos e a obrigação legalmente prevista” (Siqueira & Ramos,

⁴ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2021. Pelo 5º ano seguido, o Brasil arrecada muito, mas não dá retorno. Disponível em:

<<https://ibpt.com.br/pelo-5o-ano-seguido-brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno/>>

2005) e, também, amplia os meios de evitar de forma lícita ou burlar a tributação imposta ilicitamente.

Remete-se à essa complexidade e à alta carga tributária como fatores determinantes da sonegação fiscal (ou evasão fiscal), tipificada pelo artigo 71 da Lei nº 4.502/64, como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento dos impostos devidos por parte da autoridade fazendária. Estudos do IBPT⁵ demonstram que a sonegação de impostos no Brasil causa prejuízos de 417 bilhões de reais por ano, causando uma distorção alocativa significativa para a economia do país.

2.2 Elisão, Evasão e Elusão fiscal

A Constituição Federal estabelece as competências tributárias dos entes políticos, bem como define os princípios e impõe limites aos entes políticos, fazendo com que seja cobrado somente os tributos que estão previstos. Diante disso, já demonstrado a alta carga tributária cobrada, parte-se da importância de se realizar planejamento tributário com o fim de minimizar os efeitos dessa carga.

Greco (2004, p. 11-15) divide a importância do planejamento tributário sob três óticas: econômica, jurídica e política. “É economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes.” A relevância jurídica se dá pela quebra da isonomia onde “se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, como também se não é cobrado tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado” e, quanto à concorrência “a variável tributária não deve ser elemento que diferencie os competidores no mercado”. Por fim, é politicamente relevante observar três perspectivas: concepção do Estado como um Estado de Direito predominantemente protetivos do patrimônio do cidadão; custeio do Estado, interferência relevante na geração de recursos; e, perspectiva relacionada ao exercício concreto da atividade política.

Instaurando o debate, o ordenamento brasileiro outorga o planejamento tributário, de forma que “admite a possibilidade de a pessoa planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal.” (MARTINS, 2013, p. 457)

⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2019. A sonegação fiscal no país aos olhos de um especialista. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/a-sonegacao-fiscal-no-pais-aos-olhos-de-um-especialista/>>

A forma como os cidadãos reagem ao pagamento da tributação elevada é baseada em três conceitos principais: a elisão, a evasão e a elusão fiscais. Martins (2013, p.472) conceitua: “a elisão fiscal legítima, isto é, a prática de atos ou negócios, ou a sua não prática, com vistas a elidir o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei”.

A elisão fiscal que possui por sinônimo o planejamento tributário, é uma prática legal, que permite pagar menos tributos, ou até mesmo, em alguns casos deixar de pagá-los, exigindo planejamento e não violando nenhum dispositivo legal.

Em contrapartida, a evasão fiscal é evidenciada por manobras ilegais, práticas ardilosas em que os meios utilizados para a submissão ao menor ônus tributário são ilícitos, essas práticas são enquadradas como um crime contra a ordem tributária, de modo que o contribuinte passa a responder não só pela falta de pagamento ao tributo como também terá responsabilidade criminal.

Por último, a elusão fiscal ou elisão ineficaz, trata-se de uma prática ilegal que simula um negócio jurídico embora baseado em lei mas com o único objetivo de pagar menos tributos ou simplesmente não pagar, caracteriza uma prática abusiva, na qual aparenta ser um ato de licitude, mas não há causa negocial.

Para distinguir esses institutos e, afastar a linha tênue que os divide, o doutrinador Caliendo (2020) emprega quatro critérios, em especial: cronológico, causal, econômico e sistêmico. No que se refere ao cronológico ressalta o momento em que as ações foram adotadas, sejam antes ou após a ocorrência do fato gerador, se realizadas anteriormente configuram a elisão fiscal e, se posteriormente, evasão fiscal, e a elusão independe do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência.

Já quanto ao aspecto causal, a distinção se dá pela análise da causa do negócio jurídico, se o fato está em concordância ou não com o ordenamento jurídico, elisão fiscal orientada por causa lícita, evasão fiscal por causa ilícita e elusão fiscal quando a causa for falsa, ilícita ou ausente.

A respeito do aspecto econômico, procura afastar a forma econômica e desvelar a presença de alguma substância negocial (econômica) para a transação, dessa forma, a elisão fiscal seria um caso de manejo de “forma jurídica” que possui um sentido econômico, enquanto a elusão fiscal é uma manipulação ausente de substrato econômico ou propósito negocial.

Por último, o critério sistemático, trata-se da análise combinada de forma, conteúdo e finalidade, caso corresponda a uma coerente organização dos negócios privados será

denominada de elisão, se der a manipulação artilosa da estrutura negocial será denominada de elusão.

Seguindo esse viés, a elisão planeja produzir o menor impacto fiscal levando em consideração a real potencialidade de aumentar os recursos observando todos os aspectos sistêmicos. Pode ser induzida pela lei, quando o ordenamento jurídico prevê a redução de tributos para aqueles que preencham os requisitos estipulados visando o interesse jurídico; por lacuna ou brechas da própria legislação, cabendo ao contribuinte escolher o caminho mais vantajoso, sem manipulações ou usando de artifícios, apenas utilizando as lacunas; há ainda a elisão imprópria garantida pela lei para determinados contribuintes fazendo jus a redução ou isentando tributação.

O planejamento tributário, conduta fática que compõe o conceito de elisão, é o caminho mais percorrido visto que acaba sendo o conjunto de técnicas do contribuinte na organização de seus negócios, conforme os princípios constitucionais que orientam a livre iniciativa e a livre concorrência, tendo como atividade fim o propósito de prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos. “O planejamento tributário correto consiste, portanto, em procurar meios legais de evitar ou postergar a incidência, ou de reduzir o montante do tributo que possivelmente venha a ser devido, mas ainda não seja efetivamente devido.”(MARTINS, 2013, p.472)

Compreendido por procedimentos de elevada complexidade, envolvendo aspectos fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos proporcionando a economia legal de tributos. As ações do planejamento tributário podem ser preventivas dada pelo processo continuado de cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias; corretiva, quando se evidencia alguma anormalidade no processo e busca-se por alternativas de solução e, por fim, ações especiais em detrimento de fatos novos que demandam precisão na forma como serão conduzidos. Segundo Martins (2013, p.462):

Portanto, a distinção entre tributo ou obrigação tributária e confisco tem que ser estabelecida através de outro critério científico, claro e objetivo. Entre outros que podem ser considerados, um critério reside exatamente da liberdade de uso, gozo e disposição do patrimônio privado.

Desta forma, auxilia na proteção econômica do contribuinte e na extinção da ilicitude, influenciando no cotidiano e nas finanças da pessoa jurídica ou física. Na elisão, o papel do planejamento é evitar a existência de crédito tributário constituído pela não produção do fato gerador, já na evasão o planejamento tributário utiliza-se de meios escusos, simulatórios e fraudulentos com o intuito do não pagamento de um tributo concretizado e passível de ser cobrado ao constituinte. “Então, pode-se concluir que toda elisão é construída antes do

nascimento da obrigação tributária, mas nem toda evasão decorre de atos posteriores ao fato gerador já ocorrido.” (MARTINS, 2013, p.472)

Paralelamente, a evasão constitui-se no descumprimento direto da norma tributária, uma atitude de má-fé pelo contribuinte decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento exemplificado pela sonegação, adulteração ou falsificação de documentos, omissão de informações, fraude, falsificações, assim como os crimes contra a ordem tributária. A responsabilização por esse ato ilícito tipificado é sancionado com multa, e, quando acompanhado de figuras dolosas, como a fraude, também de ilícito penal.

Além disso, essa fuga ao dever de contribuir, comprimindo as receitas públicas, ofende a moralidade tributária e os princípios de constitucional da livre concorrência, visto que opõe os contribuintes em situações diversas de competitividade, beneficiando os contribuintes que se eximem ao cumprimento de seus deveres e penalizando, no mercado, aqueles que se esforçam em estar em dia com seus deveres. A isonomia também pode ser prejudicada nesse reflexo por comportamentos ilícitos, na medida em que somente parte dos contribuintes cumprirá um ônus que deveria ser repartido entre todos e acabam por prejudicar a manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade dentro do interesse social de uma sociedade democrática.

Corrói, portanto, o princípio da igualdade na tributação e frustra a distribuição dos encargos fiscais, segundo a capacidade contributiva dos indivíduos. Cominando aquilo que se entende por ética fiscal pelos valores subjetivos e objetivos da sociedade, busca por uma relação com base na troca de obrigações e retorno em direitos pelo lado do contribuinte e também do Estado, assente na solidariedade e na cidadania fiscal. (CORREIA; PIRES, 2017)

Essa cidadania expressa uma medida de aproximação entre o fisco e o contribuinte, e uma das iniciativas para consolidar são as campanhas produzidas pelo governo com o objetivo de esclarecer e incentivar a participação dos cidadãos na finalidade social do tributo. Os valores éticos contribuem para um sistema justo, guia os contribuintes para que possam visualizar não apenas os aspectos formais, mas também fundamentar a consciência fiscal e os princípios nos quais está baseada, visto que o tributo é o preço da cidadania. Fundamentado por Machado (2014, p.46):

Na relação de tributação temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que "nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta". Legalidade e solidariedade são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei.

Por fim, apesar das semelhanças, da maioria dos doutrinadores incorporar o conceito de elusão dentro da evasão fiscal, se faz necessário a sua diferenciação. Elusão é o descumprimento indireto da norma, é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos, é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação, acabam sendo de difícil percepção e necessitam de investigação interpretativa mais elaborada. Assim, não se está no âmbito seguro da estrita legalidade, mas sim da legitimidade, visto que precisa da análise de consonância com o ordenamento jurídico como um todo, com os seus princípios e as suas finalidades.

Dessa forma, Pestana (2020, p. 368-369) estabelece:

Godoi (2007) identifica três parâmetros para identificar as condutas elusivas: a) o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelo contribuinte; b) a completa inexistência de um motivo não tributário que possa explicar ou justificar a escolha do contribuinte por aquelas formas jurídicas artificiosas e c) a vulneração que seria promovida nos propósitos da lei e do sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte. (GODOI, 2007 apud PESTANA, 2020, p. 368-369)

Essa delimitação é crucial na prática, pois determina quais condutas, embora se apresentem aparentemente lícitas, devem ser consideradas não oponíveis, por serem incompatíveis com os fins sociais a que se propõe a tributação no Estado. Por configurar um ilícito atípico, não ensejará punição severa e, sim, de uma frustração, onde o contribuinte recolherá o tributo com encargos moratórios.

2.3 Norma geral antielisiva e limitações ao planejamento tributário

Historicamente, as normas antielisivas assumiram papel relevante no direito tributário global no decurso da década de 90. Trata-se da incidência de normas que venham limitar o planejamento tributário, na verdade, especificar as formas que o contribuinte irá valer-se dessas informações para que seja capaz a utilização da norma de forma legítima.

De acordo com Torres (2006, p.22), “inexistindo uma norma geral antielisiva no direito brasileiro, resolveu o legislador do imposto de renda criar algumas regras específicas para combater a elisão”. Dessa forma, regulou-se o artigo 51 da Lei 7.450 de 1985 e o artigo 3º, § 4º da Lei 7.713 de 1988. O autor ainda reflete sobre a introdução do § 1º no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) pela Lei Complementar 104 de 2001 como norma antielisiva. Todavia, foi com o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, que houve a inclusão de uma norma

geral antielisiva.

No primeiro momento, a norma antielisão conduziu uma problemática quanto à sua nomenclatura, contrapondo os conceitos básicos de elisão e evasão fiscal em relação à doutrina. Corroborando com o que já foi exposto, a palavra elisão estabelece procedimentos lícitos para minimizar a carga tributária e, em contrapartida, a evasão determina a prática ilícita. Dessa forma, a norma assimilava a proibição de se beneficiar com a legislação para diminuir a carga tributária. Para evitar o equívoco de conversão dos conceitos, doutrinadores recomendavam que fosse designada como norma geral antievasão ou antielusiva. Verifica essa mutação no pensamento de Machado (2014, p.134):

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

Para preencher a lacuna da intervenção normativa da limitação entre a elisão e evasão fiscal, regularizou-se a Lei Complementar 114 de 2001 englobando ao Código Tributário Nacional o seguinte dispositivo:

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

[...]

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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

O presente dispositivo geral posto em lei, conhecido como norma geral antielisão, estabelece a possibilidade da autoridade administrativa ou fiscal afastar situações ilícitas que dissimulam que ocultam a ocorrência do fato gerador, considerando a sua existência com a consequente incidência do tributo.

À vista disso, originou-se um vasto debate doutrinário acerca da constitucionalidade material da norma. Greco (2004, p.157) apontou que esses dilemas partiriam de três perspectivas: agride a legalidade estrita; consequentemente viola a tipicidade fechada, “a idéia

de elisão e planejamento assume que a lei tributária é formulada apenas com tipos fechados”; instaura a tributação por analogia e introduz a interpretação econômica no direito tributário brasileiro. O próprio se opõe a esses dilemas fundamentando que prestigia a legalidade e a tipicidade ao invés de contrariar.

Ainda em 2001, frente à essas divergências, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) propôs uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2446/DF), visando que fosse declarada a inconstitucionalidade do disposto no parágrafo único do artigo 116, CTN, pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Interpelando que a norma permitia a tributação pela autoridade fiscal de fato gerador não ocorrido e previsto em lei; introduzia interpretação econômica ao Direito Tributário; e, que fosse feita tributação por analogia para preencher lacunas legais.

Em 2002, tentou-se regulamentar a norma geral antielisiva através da Medida Provisória nº 66, ato infrutífero dada a rejeição pelo Congresso Nacional. Somente em 2022, após esse embate jurídico, o Supremo Tribunal Federal (STF) formou maioria para declarar a constitucionalidade da norma geral antielisão com o objetivo de regulamentar e restringir o planejamento tributário, fazendo com que não pudesse ser realizado de forma abusiva.

Considerando a constitucionalidade da norma geral antielisão, tendo por base que o princípio da legalidade no Direito Tributário é de legalidade estrita e é o principal instrumento de materialização da justiça fiscal, devendo ser entendido como “reserva absoluta de lei” (XAVIER, 2001). Nos termos do seguinte artigo 150, I da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A referida legalidade estrita enseja a tipicidade do Direito Tributário, ou seja, o tributo só é devido a partir da precisa ocorrência dos acontecimentos que ensejam o seu fato gerador. Portanto, não há tributo sem lei que o estabeleça e somente a lei define o que é fato gerador. O parágrafo único do artigo 116, não estabelece margem discricionária para a autoridade administrativa ou fiscal interpretar a legislação tributária. Conforme Machado (2014, p.135):

A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da Administração Tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica.

Acrescendo a crítica de violação ao princípio da legalidade, Martins (2013) menciona que a inserção de uma norma geral antielisiva fere a segurança jurídica, ao passo que, viola a

separação de poderes e a estabilidade da ordem econômica e social. No momento em que efetivamente a autoridade fiscal afasta a simulação e revela o fato gerador não previsto em lei, aplicando tributo por analogia e interpretando a norma tributária como norma econômica. A autoridade estaria cumprindo com sua atividade executiva de fiscalização e, também, de tributação sem respaldo legal para tanto, portanto criaria norma tributária e estaria violando separação.

Vale salientar que segundo Torres (2006, p.26) “a desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva”. É de referir que havendo fato gerador previsto há incidência de tributo correspondente, e, o papel da autoridade fiscal é fazer essa correlação. Nesses termos, “o fato gerador concreto não é objeto de interpretação, mas de qualificação. Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato.” (TORRES, 2006, p.26)

Sendo assim, a contestação não prosperou dado o voto da relatora da ADI em questão, Ministra Cármen Lúcia:

No caso agora apreciado, a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustenta [...] O emprego da analogia no direito tributário está autorizado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei [...] O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal. [...] A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

O Ministro Ricardo Lewandowski, acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes, abriu divergência no sentido de que não seria razoável a autoridade fiscal desconsiderar a ocorrência do fato gerador diante de sua análise pessoal, só quem poderia fazê-lo seria o poder judiciário. Tendo em vista, que garantiria excesso de poder sendo temerário e, contrário à norma desconsiderando o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Apontando que:

Digo isso porque o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária. [...] Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao

fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Isso posto, voto pela procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional.

Embora haja essa discordância, a maioria manteve o posicionamento da relatora, isto posto, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que o parágrafo único do artigo 116, CTN, é norma que prevê a ocorrência e incidência de fato gerador quando afastada a simulação pela autoridade fiscal. Percebe-se que, ao afastar a simulação, ou seja, ao afastar a aparência de não ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal revela fato gerador de tributo previsto em lei e aplica o princípio da legalidade tributária estrita. Ao afastar a simulação, a autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Sendo assim, para o Excelso Pretório, a norma antielisão visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária tendo em vista a sua materialização, mas também ao princípio da lealdade tributária configurando o dever que o contribuinte tem de tratar o fisco com lealdade sem simular negócio jurídico e praticar condutas ilícitas, abusivas, para afastar a incidência do tributo.

A declaração de constitucionalidade da ADI 2.446/ DF coloca um desfecho em qualquer esperança de inconstitucionalidade. Atualmente, o fisco tem a legitimidade total para desconsiderar o negócio jurídico, cobrar o tributo devido com juros e correção monetária, caso identifique a presença de algum elemento que caracterize um abuso de forma por parte do contribuinte.

Por conseguinte, essa decisão pela autonomia da autoridade administrativa é uma tese favorável para a fazenda pública, cogitando que relata em procedimento administrativo o afastamento da simulação, o que sobra é o fato gerador do tributo previsto em lei que se tentou dissimular relatar em procedimento administrativo. Do contrário, a autoridade fiscal teria que relatar o fato, encaminhar para a Procuradoria da Fazenda do ente tributante que teria que ingressar com ação judicial para afastar a simulação. De todo modo, o contribuinte pode ajuizar ação para exercer ou provocar o controle judicial sobre a prática do art. 116 parágrafo único do CTN por parte das autoridades fiscais e tributárias.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise do Sistema Tributário no Brasil, compreendeu-se a sua amplitude enquanto relação entre fisco e contribuinte, bem como a característica social do tributo, ressaltando a promoção de limitações ao poder de tributar como garantias oferecidas aos contribuintes.

Do mesmo modo, demonstrou-se que a complexidade tributária e as elevadas cargas tributárias, tencionando que a população não alcança o justo retorno desse ônus, são fatores que constituem por consequência a evasão fiscal, mais conhecida como sonegação, impactando no desenvolvimento social e econômico do país. Com propósito de minimizar esses efeitos legitimamente, reconheceu-se o planejamento tributário.

Outrossim, distinguiu os termos elisão, evasão e elusão fiscal. No qual, a elisão é um planejamento que tem por objetivo evitar o pagamento de tributo, reduzindo a carga tributária do contribuinte, evitando a ocorrência do fato gerador ou minimizando o seu efeito sobre o pagamento do tributo. É a prática lícita e pode estar prevista em lei ou ocorrer a partir de brechas na lei. Evasão fiscal referindo a prática ilícita, onde o contribuinte oculta a ocorrência do fato gerador para evitar o pagamento do tributo, sendo crime contra a ordem tributária. E, no final, expôs a elusão fiscal como a simulação de um negócio jurídico para dissimular a ocorrência do fato gerador.

Perante a necessidade de um instrumento normativo eficaz que viesse a coibir condutas evasivas ou abusivas, ao passo que garantia a ferramenta para a elaboração do planejamento tributário pela busca menos onerosa de tributação, foi instituída, através da Lei Complementar nº104/01 que acrescentou o artigo 116 do Código Tributário Nacional e alterou vários dispositivos contidos nele, a norma geral antielisiva.

Após diversos questionamentos acerca da constitucionalidade da referida norma ser incluída no ordenamento jurídico, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu sua constitucionalidade, reiterando que a norma geral antielisiva não impede a elisão fiscal, de forma que frustra a evasão ou elusão fiscal. Assim sendo, não afronta o princípio de legalidade e nem de separação de poderes, bem como não faz interpretação análoga. Logo, averiguando o caso particularmente, ressaltando a boa-fé do contribuinte ou instituição, tal qual o respeito à legislação, não há limitação ao planejamento tributário.

4. REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIn nº 2.446/DF-Distrito Federal**. Relatora Ministra Cármen Lucia. Voto, 12 jun. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 09/09/2022

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. E-book. ISBN 9788553616299. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616299/>. Acesso em: 09 set. 2022.

COELHO, Alvaro Luiz. **Um histórico sobre a tributação no Brasil**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, v. 3, n. 1-2, p. 29-49, 2017.

COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 09 set. 2022.

CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. **Evasão fiscal, ética e controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes**. Revista Estudo & Debate, v. 24, n. 2, 2017.

DE ARAÚJO LIMA, Hesdras Marques. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil**. Revista Científica BSSP, v. 1, n. 2, p. 0-0, 2021.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A PERSPECTIVA PELA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SELETIVO COMO TIPO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. **Res Severa Verum Gaudium**, v. 6, n. 2, 2022.

MONTEIRO, Stefano Rezende. Dever Fundamental de Conformidade Tributária e a Nova Relação entre o Contribuinte e o Estado. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 407-429, 2022.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário**. Revista da associação brasileira de direito tributário, v. 21, p. 11-17, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 09 set. 2022.

PESTANA, Anna Clara Leite. Limites do planejamento tributário:: estudo sobre a compatibilidade de uma norma geral antielusiva ao ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Vianna Sapiens**, v. 11, n. 2, p. 29-29, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620469. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620469/>. Acesso em: 09 set. 2022.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia contemporânea**, v. 9, p. 555-581, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**, Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º. 4, nov/dez 2005.jan 2006. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>.