

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB  
FACULDADE DE DIREITO**

**ANA ELISA DE ANDRADE BRANDT SILVA**

**ELISÃO E EVASÃO FISCAL: SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A  
POSSIBILIDADE DE UMA NORMA GERAL ANTIELISIVA NO ORDENAMENTO  
JURÍDICO BRASILEIRO.**

**BRASÍLIA  
NOVEMBRO/2011**

**Ana Elisa de Andrade Brandt Silva**

**Elisão e Evasão Fiscal:** sobre o planejamento tributário e a possibilidade de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Orientador: Professor Jorge Amaury Maia Nunes**

**Brasília  
Novembro/2011**

## RESUMO

O presente estudo trata sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal. Para possibilitar o entendimento da diferença entre os dois institutos, o trabalho se propõe a expor as definições das figuras do dolo, da fraude e da simulação, que se relacionam à figura da evasão fiscal, e a definição de negócio jurídico indireto, este relacionado à figura da elisão fiscal. Na seara da elisão fiscal e do negócio jurídico indireto, insere-se o planejamento tributário, que também é objeto do presente estudo. Em contradição à legitimidade do planejamento tributário, há a corrente da interpretação econômica do direito tributário, cuja aplicabilidade ao ordenamento jurídico brasileiro gera controvérsias e merece ser debatida. Por fim, analisa-se a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, como uma tentativa de se editar uma norma geral antielisiva, e discute-se a possibilidade ou não da introdução de uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro em face dos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da segurança jurídica e da vedação à analogia em direito tributário.

**Palavras chave:** Elisão fiscal; Evasão fiscal; Planejamento tributário; Interpretação econômica do Direito Tributário; Norma geral antielisão.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	1
<b>1. Elisão e Evasão Fiscal</b> .....	5
1.1 Conceitos .....	5
1.2 Critérios para a distinção: critério cronológico e licitude dos meios utilizados.....	7
<b>2. Evasão, Elisão e Ilícitude</b> .....	10
2.1 Simulação, Fraude e Dolo .....	10
2.2 Negócio Jurídico Indireto .....	15
2.3 Breve análise da operação “casa e separa”: caso RBS.....	17
<b>3. Elisão Fiscal e Planejamento Tributário</b> .....	21
3.1 O planejamento tributário: contexto e conceitos.....	21
3.2 O planejamento tributário: breve análise do caso Kiwi Boats.....	23
3.3 A legitimidade do planejamento tributário.....	26
3.4 A interpretação econômica do Direito.....	28
3.4.1 A contribuição de Richard Posner.....	29
3.4.2 A interpretação econômica do direito aplicada ao direito tributário.....	30
3.4.3 A interpretação econômica do direito tributário foi acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro?.....	32
<b>4. O controle do comportamento elisivo</b> .....	36
4.1 Sobre a possibilidade de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.	36
<b>Conclusão</b> .....	42
<b>Referências</b> .....	46

## INTRODUÇÃO

A carga tributária no Brasil, que segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário em 03/10/2011<sup>1</sup> deve chegar a recorde de 36,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, pode ser considerada extremamente elevada, aproximando-se, inclusive, do nível de países mais desenvolvidos, como a Alemanha, por exemplo (ROTHMANN, 2010). Ocorre que a justiça do sistema tributário não pode ser avaliada pelo nível de arrecadação. Para tal, deve-se levar em consideração fatores como a distribuição da carga fiscal entre os contribuintes e a qualidade dos serviços públicos oferecidos a estes.

Nesse sentido, não é razoável afirmar que o Brasil, que tem carga tributária semelhante àquelas de países desenvolvidos, goza da mesma justiça tributária de tais países, nem tampouco a satisfação dos contribuintes brasileiros é a mesma daqueles de tais países. É claro que a economia de tributos é natural, inclusive em países onde o retorno em serviços públicos é altamente satisfatório. De fato, é normal que as pessoas queiram economizar, afinal, se é possível pagar menos, geralmente não se opta por pagar mais.

No Brasil, é fato notório do senso comum que a satisfação quanto ao retorno dos tributos em serviços públicos é extremamente baixa, o que gera um sentimento de repulsa dos contribuintes, que, quando podem, buscam sempre a maior economia tributária possível. Assim, aliando-se a elevada carga tributária brasileira ao constante descontentamento dos brasileiros com relação ao retorno insatisfatório de serviços públicos, o resultado é a busca cada vez mais difundida da máxima economia tributária.

---

<sup>1</sup> <http://www.ibpt.com.br>, acessado em 09/10/2011.

Ocorre que tal economia pode ser alcançada de diversas formas, lícitas ou ilícitas. Nesse contexto, inserem-se as figuras da elisão e da evasão fiscal, cujos conceitos são essenciais para presente estudo. Conforme será abordado mais aprofundadamente, a elisão consiste em uma economia lícita de tributos, vale dizer, é a utilização de meios legais para atingir o objetivo de reduzir, eliminar ou retardar o pagamento de algum tributo. Frise-se, portanto, que a elisão fiscal está situada no campo da licitude.

A evasão fiscal, por outro lado, tem o mesmo objetivo da elisão, qual seja o de economizar no pagamento de tributos, mas tal objetivo é alcançado por vias ilegais. Nesse sentido, a despeito de os dois institutos terem objetivo comum, a diferença entre eles reside nos meios utilizados para se atingir tal objetivo, sendo os meios da elisão lícitos e os da evasão, ilícitos.

Para a compreensão da diferença entre os dois institutos, o presente trabalho se propõe a expor as definições das figuras do dolo, da fraude e da simulação, que estão relacionadas ao instituto da evasão fiscal, e a figura do negócio jurídico indireto, relacionado à elisão fiscal. Tais figuras possuem linhas tênues de diferenciação entre elas, o que pode gerar conclusões errôneas sobre diversos atos e negócios jurídicos, levando, por óbvio, a consequências jurídicas muito distintas.

A mesma situação pode ser tida, por exemplo, como simulação ou como negócio jurídico indireto. Ocorre que, se o ato for simulado, a autoridade fiscal poderá desconsiderá-lo e rever de ofício o lançamento, enquanto que se se tratar de negócio jurídico indireto, nada poderá fazer a autoridade administrativa. Nesse sentido, a simulação é considerada instrumento da

evasão fiscal, ilícita portanto, enquanto o negócio jurídico indireto é prática compatível com a elisão fiscal, que é lícita.

É o caso, por exemplo, que será analisado no presente estudo, de duas empresas que se unem em sociedade, onde uma ingressa com ações e outra ingressa com o capital e, quando uma das empresas deixa a sociedade, aquela que entrou com as ações sai com um aumento de capital e aquela que entrou com o capital fica com as ações. Esse caso, a depender da situação fática que levou as empresas a se associarem e, posteriormente, a se dissociarem, pode ser considerado simulação ou negócio jurídico indireto e as consequências jurídicas de um e de outro são distintas, vez que ou será ilícito, ou será lícito.

Na seara da elisão fiscal e do negócio jurídico indireto, insere-se o planejamento tributário. De fato, se se conhece com clareza a extensão das obrigações tributárias de determinado contribuinte, bem como se tem o conhecimento da interpretação das diversas normas tributárias vigentes em nosso ordenamento, é possível organizar os atos do contribuinte de forma a evitar a ocorrência de um fato gerador, ou possibilitar a ocorrência de um fato gerador cujo tributo resultante seja menor, alcançando uma economia tributária legítima.

O planejamento tributário, portanto, consiste em interpretar as normas tributárias e organizar as atividades dos contribuintes, como uma antecipação dos efeitos das normas tributárias, de forma a provocar a ocorrência de determinado fato gerador cuja incidência tributária seja a menor possível, ou até de evitar a ocorrência do fato gerador, não havendo incidência tributária alguma, como uma maneira de economia tributária. Ressalte-se que a prática do planejamento tributário opera sempre no plano da licitude.

O planejamento tributário encontra respaldo no princípio da liberdade, garantido pela Constituição Federal de 1988, que é inerente ao Estado Democrático de Direito e do qual decorre o princípio da liberdade de contratar e da autonomia privada. Dessa forma, é amplamente permitido às pessoas que se organizem optando pelas relações jurídicas que entenderem mais adequadas.

Em contradição à ideia da legitimidade do planejamento tributário, há a corrente da interpretação econômica do direito tributário, segundo a qual o resultado econômico que determinado negócio jurídico resulta deve ser levado em consideração para fins de tributação, em detrimento da estrutura jurídica adotada para tal e seus resultados legais. Assim, de acordo com tal corrente, se houver alguma inequivalência entre a forma jurídica e a realidade econômica, deverá esta prevalecer sobre aquela, de forma que o tributo incidirá sobre o negócio jurídico equivalente ao resultado econômico gerado, e não sobre o negócio jurídico escolhido pelo contribuinte.

Os adeptos da corrente da interpretação econômica do direito tributário justificam o prevalecimento do resultado econômico sobre a forma jurídica com base nos princípios da capacidade contributiva e da uniformidade da tributação, entendendo que fatos iguais realizados por pessoas de mesma capacidade contributiva devem ser tributados igualmente. O presente trabalho busca, assim, explicar a referida corrente e suas fundamentações e analisar se esta foi ou não recepcionada pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Por fim, analisa-se a recente introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, busca-se entender se esta seria ou não uma norma geral antielisiva e, caso seja, se é cabível tal norma no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista os princípios da legalidade, da tipicidade fechada e a vedação à analogia em direito tributário.

## 1. ELISÃO E EVASÃO FISCAL

### 1.1 Conceitos

Os institutos da elisão e evasão fiscal são frequentemente confundidos, ou mesmo considerados institutos equivalentes, caso sejam levados em consideração apenas os resultados pretendidos e alcançados em ambas as situações, quais sejam a eliminação, redução ou atraso do pagamento de certa carga tributária. Ocorre que entre os conceitos de evasão e elisão tributárias há distinções substanciais que resultam em diferenças claras das respectivas práticas.

A elisão fiscal consiste na faculdade do indivíduo de se utilizar de formas disponíveis no direito privado, lícitas portanto, para evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária com o fim de eliminar, reduzir ou adiar o pagamento do tributo devido. Vale ressaltar que a criação da vantagem patrimonial advinda da elisão fiscal ocorre sem qualquer violação legal. Nesse sentido, na elisão fiscal, o “manuseio” do fato gerador é resultado da habilidade e da criatividade do contribuinte que de que não resultam, de forma alguma, infrações legais. A elisão fiscal é, portanto, uma tentativa de economia tributária lícita.

Com relação à elisão fiscal, assim leciona Hermes Marcelo Huck, fazendo menção aos ensinamentos de Silvia Cipollina:

(...) **elidir a norma tributária é contorná-la**, aperfeiçoando sua forma de origem civilista, pela escolha de tipos contratuais ou construções negociais complexas, cuja finalidade única ou principal seja a de reduzir (até zero) a respectiva carga tributária. (HUCK, 1997, p. 22, grifos não originais).

A evasão fiscal, de outra feita, consiste em uma tentativa, por parte do contribuinte, de simular, esconder ou descaracterizar o fato gerador, também com o fim de evitar o adimplemento de uma obrigação tributária. Na evasão, entretanto, diferentemente da elisão, o fato gerador já ocorreu e o contribuinte se utiliza de instrumentos ilícitos para escondê-lo de forma que o pagamento de certa obrigação tributária não seja devido. A evasão tributária é caracterizada por práticas ilícitas, tais como a simulação e a fraude, que serão abordadas em capítulo específico.

A elisão, por outro lado, nada tem de ilícito. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “a economia de tributos, por meio lícitos, é tão legítima como a economia de

salários, pois ambos são custos, sendo dever do administrador minimizar custos e elevar lucros” (COELHO, 2007, p. 23).

Considerando a ideia de economia de tributos, a prática elisiva nada mais é que uma lógica de reflexão racional em que o contribuinte faz escolhas cujas consequências lhe são mais favoráveis. Para explicar esse raciocínio, faço menção à chamada “teoria dos jogos”, estabelecendo um paralelo desta com o fundamento da prática elisiva.

A teoria dos jogos de Neumann nos ensina que o indivíduo racional possui uma consciência de escolha. Em diversas situações da vida, como nos jogos, esse indivíduo é colocado diante de uma situação com certo número de escolhas, ou seja, alternativas diferentes de ações que levarão a consequências variadas.

O indivíduo racional, sob esse ponto de vista, tem a capacidade de analisar as consequências possíveis, estabelecer uma ordem de preferência e optar pela ação que resulte na consequência preferível. Segundo a teoria dos jogos, “os limites do que pode acontecer são dados pelas regras do jogo” e “o termo ‘lance’ não significa o ato real, e sim a gama de escolhas colocadas diante do jogador que tem a vez” (RAPOPORT, 1980, p. 89).

Ora, a prática da elisão fiscal pode, de uma certa forma, ser explicada de acordo com a teoria dos jogos. É dizer, na dinâmica das relações tributárias entre fisco e contribuinte, é colocada diante deste uma gama de opções de jogadas, ou seja, de ações. Não é defeso ao jogador, no caso o contribuinte, escolher, dentro das regras do jogo, isto é, dentro dos limites estabelecidos pela legislação, a ação cuja consequência preferir. Assim, diante das diversas possibilidades lícitas de que dispõe o contribuinte, nada impede que este escolha a melhor “jogada” para atingir seu interesse, qual seja o de evitar, reduzir ou adiar o pagamento de certo tributo.

Seguindo essa linha de raciocínio está a melhor doutrina com relação às definições de elisão fiscal. Diva Prestes Marcondes Malerbi expôs sua idéia acerca da elisão tributária da seguinte forma: “(...) toda pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica, de modo a pagar o menor tributo, e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que conduza a um encargo tributário menos gravoso” (MALERBI, 1984, p. 27).

No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker, ao apresentar distinção entre o que ele denomina evasão legal, correspondente à elisão, e a fraude tributária, correspondente à evasão, ao se referir à elisão, defende que: “(...) todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente” (BECKER 2010, p. 143). Ainda nessa mesma linha de raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins assevera que a elisão fiscal é o “(...) procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos” (MARTINS apud BOGO, 2006, p. 190).

É patente, portanto, a licitude da elisão fiscal, já que, para alcançar a economia tributária, o contribuinte faz uma escolha dentre alternativas concedidas pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro.

## **1.2 Critérios para a distinção: Critério cronológico e licitude dos meios utilizados**

São dois os critérios para a distinção entre elisão e evasão fiscal a serem abordados no presente trabalho, quais sejam o critério cronológico e a licitude dos meios utilizados.

O critério cronológico diz respeito à ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, há uma diferença temporal entre a evasão e a elisão fiscal, em que o fator tempo marca a licitude ou a ilicitude do ato praticado pelo contribuinte. Segundo esse critério, há que se verificar se os atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo devido foram praticados antes ou depois da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional dispõe que “**a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, §1º. Grifo não original).

Dessarte, o surgimento da obrigação tributária é determinado pela ocorrência do fato gerador, ou seja, o tributo só passa a ser devido a partir do momento em que se configura o

fato gerador. Ora, dito isso, é possível concluir que se não há a ocorrência do fato gerador, não há o surgimento da obrigação tributária, motivo pelo qual o pagamento do tributo não é devido.

É por essa razão que a elisão fiscal, praticada anteriormente à configuração do fato gerador, nada tem de ilícito, visto que, quando da sua prática, não havia a corporificação do fato gerador e, portanto, o pagamento do tributo não era devido. Na evasão, por outro lado, o fato gerador já ocorreu e o contribuinte tenta descaracterizá-lo, escondê-lo ou manipulá-lo. Ilícita, portanto, a prática evasiva, uma vez que o fato gerador já havia ocorrido e o pagamento do tributo já era devido.

Acerca do critério cronológico, Hermes Huck expõe o entendimento de Narciso Amorós: “(...) a elisão é não entrar na relação fiscal, enquanto a evasão consiste em dela sair, após ter entrado” (HUCK, 1997, p. 29). Nesse sentido, a elisão fiscal é permitida pelo ordenamento jurídico porque é realizada antes da ocorrência do fato gerador, é dizer, antes mesmo de o contribuinte entrar na relação fiscal. Daí se falar em elisão fiscal como planejamento tributário, já que há uma organização anterior das ações do contribuinte para que este nem faça parte da relação fiscal.

Na verdade, esse viés da elisão tributária se torna ainda mais claro quando se analisa a nomenclatura do instituto na língua inglesa. No direito americano, *tax avoidance* e *tax evasion* correspondem, respectivamente, à elisão e à evasão no direito brasileiro. O termo *avoidance*, equivalente à elisão, é derivado do verbo *avoid*, que significa **evitar**. Dessa forma, a elisão consiste em **evitar** a ocorrência do fato gerador, de forma a se **evitar** o ingresso do contribuinte na relação fiscal. Acerca do tema, cito a concepção de Antônio Roberto Sampaio Dória:

Reservaremos o termo fraude e evasão para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os de elisão ou economia fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador essa opção corresponde essencialmente à dicotomia de nítidos contornos, adotada no direito americano, entre *tax evasion* e *tax avoidance*, sendo, aliás, em língua inglesa muito mais expressivo e rico de significados o termo *avoidance* do que, em português, seu equivalente elisão, expressão peregrina que preenche, canhesticamente, o vácuo deixado pela deficiência eufônica de substantivos derivados do verbo evitar (salvo evitação ou evitamento fiscal). (DÓRIA 1977, p. 46).

Já com relação ao critério da licitude dos meios, é tranquilo dizer que a elisão fiscal preocupa-se em utilizar meios legais para atingir a economia tributária, ao passo que na evasão, os meios utilizados para se atingir a economia tributária são ilícitos e fraudulentos. Sobre esse aspecto da licitude ou ilicitude dos meios, algumas ressalvas a respeito de negócio jurídico indireto, simulação e fraude serão feitas em momento oportuno do presente trabalho.

Se os meios utilizados pelo contribuinte são fatores de distinção entre evasão e elisão, não se pode dizer o mesmo do elemento subjetivo, já que, em ambos os casos, a intenção do agente é a de não pagar, pagar menos ou retardar o pagamento de certa carga tributária. Ocorre que, embora as duas práticas tenham o mesmo fim, está no fator tempo, se antes ou depois da ocorrência do fato gerador, e no fator licitude dos meios utilizados a grande diferenciação entre os institutos da elisão e evasão fiscal, o que, por óbvio, acarreta diferente tratamento dado às respectivas práticas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

## 2. EVASÃO, ELISÃO E ILICITUDE

O Código Tributário Nacional, em seu art. 149, VII, estabelece que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando comprovado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação. É dizer, diante de ato ou negócio jurídico praticado com simulação ou fraude, a autoridade administrativa poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado ou fraudulento, requalificá-lo e subsumi-lo, portanto, à incidência de determinado tributo. Convém, então, fazer algumas considerações a respeito dos conceitos de simulação, fraude e negócio jurídico indireto.

### 2.1 Simulação, fraude e dolo

O Código Tributário Nacional não cuidou da definição e do tratamento legal da simulação. Esta, em sua face tributária, será, portanto, definida e tratada tal como se reconhece no Direito Civil, conforme o art. 167 do Código Civil de 2002, que dispõe:

**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.

A simulação é, portanto, nos dizeres de Washington de Barros Monteiro, o “(...) intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido” (MONTEIRO, 2009, p. 263). Vê-se, dessa forma, que a emissão de uma declaração de vontade intencionalmente não verdadeira é característica da simulação, o que não se confunde com o negócio jurídico indireto, onde os sujeitos celebram certo negócio jurídico para atingir objetivos que normalmente não lhe são peculiares.

Outra característica marcante da simulação, segundo Washington de Barros Monteiro, é a intenção de iludir terceiros. Também sob esse aspecto, a simulação difere do negócio jurídico indireto. De acordo com o autor, “a simulação perpetra-se no sentido de iludir

terceiros levando-os a acreditar que são positivos e certos, negócios jurídicos fantasiosos, imaginários, não realmente queridos pelos interessados” (MONTEIRO, 2009, p.265). No caso do Direito Tributário, esse terceiro seria o Fisco.

A simulação é frequentemente classificada, na doutrina, entre absoluta e relativa. A primeira acontece quando a vontade declarada se refere a um negócio jurídico que nem sequer existe, ou seja, há a total discrepância entre a realidade e a vontade declarada (hipótese do art. 167, §1º, inciso II do Código Civil). Já a segunda ocorre quando existe um negócio jurídico, mas este é declarado de forma diversa daquele que efetivamente se pretende alcançar, ou, ainda, existe, mas é efetuado entre partes diversas daquelas realmente contratantes (hipótese do art. 167, §1º, inciso I do Código Civil). (BOGO, 2006).

Quanto à simulação relativa, o artigo 167 *caput* do Código Civil menciona negócio jurídico simulado e dissimulado. Isso porque, conforme anota Marcos Bernardes de Mello, “na simulação relativa há um ato simulado, aquele que aparece, e um ato dissimulado, aquele que efetivamente se quer, mas não aparece” (MELLO, 2011, p. 171). Nesse sentido, preceitua o Código Civil que o ato simulado será nulo, preservando-se o ato dissimulado, caso se trate de simulação relativa, se restar válido em sua forma e substância.

Configura exemplo de simulação relativa a doação de homem casado à concubina por intermédio de compra e venda simulada. Há um negócio jurídico simulado e um dissimulado, sendo aquele a compra e venda e este a doação. Nesse caso, simula-se uma compra e venda para burlar a norma contida no artigo 550 do Código Civil, que proíbe a doação de cônjuge adúltero ao seu cúmplice. Assim, o negócio verdadeiramente intencionado pelas partes é a doação, mas o declarado é a compra e venda. O negócio jurídico efetivamente realizado não corresponde, portanto, à verdadeira intenção das partes e a simulação é feita com o objetivo de enganar terceiros, quais sejam o cônjuge e os herdeiros do doador.

Outro exemplo de simulação relativa ocorre quando uma pessoa, com o intuito de vender determinado bem a seu descendente sem a anuência dos demais, simula uma compra e venda a um terceiro que, posteriormente, transfere àquele descendente o bem. Nesse caso, visa-se contornar a regra contida no art. 496 do Código Civil, que dispõe ser anulável a venda de ascendente a descendente sem o consenso dos demais descendentes e do cônjuge. Assim, o

negócio jurídico dissimulado é a compra e venda entre o ascendente e o descendente e o negócio jurídico simulado é a compra e venda entre o ascendente e um terceiro e a posterior alienação do bem ao descendente<sup>2</sup>.

No âmbito tributário, um exemplo de simulação relativa frequentemente apontado pela doutrina ocorre quando duas pessoas que pretendem realizar uma operação de compra e venda de determinado imóvel visam evitar a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis - ITBI. Para tal, apesar de a vontade real ser a compra e venda, estas se unem em sociedade onde uma entra com o bem imóvel e a outra entra com o capital, dissolvendo a sociedade em seguida. A parte que entrou com o bem imóvel sai com o capital e vice versa. Nesse caso, a compra e venda configura negócio jurídico dissimulado, enquanto a formação de sociedade configura o negócio simulado.

Pode-se citar, como exemplo de simulação absoluta a situação em que um cônjuge, antes de sua separação e visando não partilhar seus bens com o outro cônjuge, simula a venda de seus bens a um amigo ou alguém disposto a participar da simulação. Nesse caso, não ocorre de fato a compra e venda, mas tal negócio jurídico assim é declarado de forma a iludir terceiros, no caso, o outro cônjuge.

Em direito tributário, ocorre simulação absoluta quando o contribuinte deduz da base de cálculo do imposto de renda despesas médicas que jamais existiram, mas algum amigo médico lhe fornece recibos falsos, por exemplo. Nesse caso, as consultas médicas deduzidas da base de cálculo do imposto de renda não existem, mas são simuladas por meio de recibos falsos com o fim de enganar o Fisco e, através de meios ilícitos, atingir uma economia tributária.

De acordo com Marcos Bernardes de Mello (2011), na simulação absoluta o negócio jurídico é, de fato, falso e o ato absolutamente simulado é inexistente, uma vez que

---

<sup>2</sup> Nesse sentido, entendendo que a alienação de ascendente a descendente por interposta pessoa sem a anuência dos demais descendentes configura caso de simulação é a jurisprudência do STJ:

**DIREITO CIVIL. VENDA DE ASCENDENTE A DESCENDENTE POR INTERPOSTA PESSOA. CASO DE SIMULAÇÃO. PRAZO QUADRIENAL (ART. 178, § 9º, V, "B", CC/16). TERMO INICIAL. ABERTURA DA SUCESSÃO DO ÚLTIMO ASCENDENTE.**

1. Na vigência do Código Civil/16, **a venda de ascendente a descendente, por interposta pessoa e sem consentimento dos demais descendentes, distancia-se da situação descrita pela Súmula 494/STF. Trata-se de situação que configura simulação**, com prazo prescricional quadrienal (178, § 9º, inciso V, letra "b", do CC/16), mas o termo inicial é a data da abertura da sucessão do alienante. (REsp 999921/PR. Relator Ministro Luis Felipe Salomão. Publicado no DJe de 01/08/2011. Grifos meus).

ausente o elemento volitivo, necessário para a existência do negócio jurídico. Da mesma forma, Washington de Barros Monteiro (2009) também entende ser inexistente o ato absolutamente simulado, já que há a completa ausência de qualquer realidade. Tal entendimento não se coaduna, contudo, com o ordenamento jurídico brasileiro, vez que o Código Civil de 2002, em seu art. 167, diz ser nulo o negócio jurídico simulado.

Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que não considera o ato absolutamente simulado como caso de inexistência, mas como caso de nulidade. Senão vejamos:

DIREITO DE FAMÍLIA E SUCESSÕES. RECURSO ESPECIAL. ALIENAÇÕES FEITAS PELO CÔNJUGE VARÃO, FALECIDO, EM NOME DE SUA ESPOSA. MORTE DO VARÃO SEM DEIXAR PATRIMÔNIO. INVASÃO DA LEGÍTIMA. RECURSO PROVIDO. VOTO VENCIDO.

1. Hipótese em que o de cujus, casado pela terceira vez, destina parte significativa de seu patrimônio para adquirir, em nome de sua nova esposa e dos filhos desta, bens imóveis e um automóvel e que, em função disso, faleceu sem patrimônio algum. Os filhos propõem ação visando à declaração de ineficácia dessas aquisições, de modo que delas constem o falecido como adquirente. Argumenta-se que o de cujus colocou os bens em nome de terceiros para desviar o patrimônio das constantes investidas de sua segunda esposa.

(...)

**5. O instituto da simulação, entendido em sentido largo, comporta duas espécies: a absoluta e a relativa. Na primeira, a própria essência do negócio jurídico é simulada, de modo que na ação deve-se anulá-lo (conforme o CC/16) ou declará-lo nulo (conforme o CC/02) de maneira integral, com o retorno das partes ao status quo ante. Na segunda, também chamada dissimulação, o que ocorre é que as partes declararam praticar um negócio jurídico, mas na verdade tinham a intenção de praticar outro. Nessas situações, não é necessário requerer que seja restabelecido o estado anterior, bastando que o autor da ação requeira a conversão do negócio jurídico, de modo que ele corresponda precisamente à intenção das partes.** (REsp 918643 / RS. Relator Ministro Massami Uyeda. Relatora para acórdão Ministra Nancy Andrighi. Publicado no DJe de 13/05/2011. Grifos não originais).

Já que o direito tributário utiliza a disciplina legal acerca da simulação dada pelo direito privado, curioso notar que, de acordo com o art. 168 do Código Civil, a nulidade do negócio jurídico simulado deverá ser declarada pelo Poder Judiciário, enquanto no âmbito tributário, parece que foi aberta uma exceção a esse procedimento. É que o art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional confere à autoridade administrativa o poder de revisar de ofício os casos em que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, tenha agido de forma simulada.

A fraude, por sua vez, é conceituada, de forma ampla, por Bernardo Ribeiro de Moraes como “toda a ação ou omissão que tenha a finalidade de violar indiretamente a norma tributária, evitando, reduzindo ou retardando a obrigação fiscal” (MORAES apud REIS, 2008.p. 131). Luciano Alaor Bogo (2006) menciona o art. 72 da Lei nº4.502/64, que dispõe:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir seu pagamento.

O autor faz, contudo, a necessária ressalva de que tal dispositivo não pode ser interpretado literalmente, sob pena de se qualificar como fraude qualquer conduta elisiva do contribuinte. Deve-se, portanto, considerar a “ação ou omissão” de que trata o dispositivo como condutas ilícitas, artificiosas e maliciosas (BOGO, 2006). Nesse sentido, tais conceitos, amplamente considerados, parecem ser equivalentes ao conceito de evasão fiscal.

Élcio Fonseca Reis (2008) conceitua a fraude à lei como uma violação indireta ao ordenamento jurídico, situação em que há uma lei cujos efeitos ou resultados se quer evitar e outra norma que servirá como “cobertura”, dando ao ato jurídico praticado aparência de licitude. Nesse caso, o agente evita a incidência de determinada norma imperativa, utilizando, para isso, outra norma, com o objetivo específico de alcançar o resultado vedado pela primeira. Dessa forma, segundo o autor, na fraude à lei as partes se submetem aos efeitos e disciplina jurídica da norma de cobertura enquanto evitam a incidência da norma fraudada.

Mesmo no caso de se considerar a fraude fiscal como o instituto de direito civil da fraude à lei “emprestado” ao direito tributário, não há que se confundir, apesar de aparente semelhança conceitual, a fraude à lei com a elisão fiscal. Nos dois casos, há uma opção por uma conduta lícita. Ocorre que, em fraude à lei, o resultado alcançado pelo agente, apesar de ser amparado pela norma de “cobertura”, é proibido pela norma fraudada. Já na elisão fiscal, o resultado obtido pelo contribuinte não é vedado pelo ordenamento jurídico.

Alguns autores mencionam, ao lado da simulação e da fraude, o dolo, definido por Luciano Alaor Bogo como “toda e qualquer espécie de maquinação que vicia a declaração de vontade do negócio jurídico” (BOGO, 2006, p. 201). Washington de Barros Monteiro entende que dolo e fraude são duas facetas do mesmo problema e têm em comum o emprego de meios

ilícitos e manobras insidiosas. O ponto divergente entre dolo e fraude, segundo o autor, seria que “no dolo, essas manobras conduzem a própria pessoa que delas é vítima a concorrer para a formação do negócio, ao passo que a fraude se consuma sem intervenção pessoal do prejudicado” (MONTEIRO, 2009, p. 245).

Parece-me, contudo, mais plausível o entendimento de que o dolo é gênero do qual fraude é espécie, no sentido de que não há fraude sem que haja dolo, mas pode haver dolo sem que haja fraude. Nessa linha de raciocínio, André Koller Di Francesco Longo afirma que “na fraude sempre existe a manifesta vontade de ocultar a verdade, buscando enganar terceiros, no caso tributário, de regra o Estado, sendo esta vontade subjetiva sempre manifesta através de atos e fatos jurídicos, o que gera a nulidade dos atos e fatos aqui mencionados” (LONGO, 2009, p. 54).

Com relação à simulação, o dolo também não se confunde, visto que naquela nenhuma das partes participantes do negócio jurídico é enganada, ambas têm conhecimento da burla e objetivam iludir um terceiro, enquanto neste uma das partes é iludida pela outra. Nesse sentido, Washington de Barros Monteiro afirma:

(...) o que verdadeiramente caracteriza a simulação é o seu conhecimento pela outra parte, sendo apenas ignorada por terceiros. Distingue-se, pois, do dolo, em que somente um dos interessados conhece a maquinação. O dolo é sempre urdido contra uma das partes, quer pela outra parte, quer por terceiro. A simulação, ao contrário, é entente de ambas as partes contra terceiro. (MONTEIRO, 2009, p. 264)

Trazendo a análise dos conceitos de simulação, fraude e dolo, para os que acreditam haver diferença conceitual entre estes dois últimos, para o Direito Tributário, nota-se que tais conceitos se encaixam na figura da evasão fiscal, onde o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para alcançar a economia tributária.

## **2.2 Negócio Jurídico Indireto**

O negócio jurídico indireto ocorre quando as partes escolhem um determinado negócio jurídico cuja finalidade típica não é exatamente a pretendida por elas. É dizer, todo negócio jurídico tem um escopo típico. No negócio jurídico indireto, o escopo objetivado não é o que geralmente lhe é peculiar. É, nos dizeres de Antônio Roberto Sampaio Dória, “estrutura típica com escopo atípico” (DÓRIA, 1977, p. 88). Nesse sentido, as partes, consciente e

consensualmente, recorrem a determinado negócio jurídico pretendendo atingir, através deste, fins diversos daqueles que geralmente lhe são peculiares.

Em que pese o negócio jurídico indireto ser caracterizado pela escolha de determinado negócio jurídico para alcançar objetivos geralmente atingidos por outras vias, as partes se submetem à disciplina do negócio jurídico adotado. Não há que se falar em ilegalidade de tal figura, desde que o escopo almejado pelas partes seja lícito. Ao discorrer sobre o assunto, Élcio Fonseca Reis conclui:

Pode-se afirmar que todo negócio jurídico é caracterizado por um escopo típico que se destina a realizar e no qual se identifica precisamente a sua causa econômica, social e jurídica; mas **nada impede que esse negócio seja disciplinado pelas partes, em face do princípio da autonomia da vontade**, de modo que os fins decorrentes deste negócio se realizem, mas também sejam realizados outros objetivos que são os que efetivamente predominam na vontade das partes. (REIS, 2008, p. 124. Grifos não originais).

De fato, é possível dizer que no negócio jurídico indireto podem subsistir as finalidades típicas do negócio jurídico adotado pelas partes, ainda que em caráter secundário, e as demais finalidades, ulteriores àquela, consensualmente pretendidas por elas. Nesse sentido, Humberto Theodoro Jr. discorre sobre o assunto:

(...) o negócio jurídico indireto usa uma via oblíqua, em lugar da via normal; usa um negócio típico fora de seu fim específico, mas o seu fim é de fato perseguido, embora não dentro da normalidade. Tudo o que aparenta o negócio praticado é realmente querido. (THEODORO JR apud FARIA, 2010, p. 82)

Vale ressaltar que, segundo Antônio Roberto Sampaio Dória (1977), as modalidades de negócio jurídico indireto, salvo as que são realizadas mediante fraude, são válidas perante o nosso ordenamento jurídico e o motivo que leva as partes a adotar determinado negócio jurídico em detrimento de outro em nada influi para caracterizar eventual ilicitude. Nesse sentido, aduz o autor: “o motivo que induz à opção pelo meio técnico, através do qual as partes procuram um escopo ulterior próprio, que transcende do escopo típico do negócio, isto é, sua causa, é **juridicamente irrelevante**”. (DÓRIA, 1977, p. 88. Grifo não original)

Apesar de aparentarem similitude, não há confundir negócio jurídico indireto com simulação. Na simulação, há uma discrepância entre a vontade real das partes e a declaração destas, enquanto no negócio jurídico indireto as partes pretendem de fato o negócio que elegem, submetendo-se efetivamente à disciplina jurídica deste, mas alcançam, além dos efeitos típicos do

negócio jurídico escolhido, outros efeitos posteriores a este, porém lícitos. Para ilustrar melhor a distinção entre os dois conceitos, recorro à análise de um caso concreto de vasta repercussão.

### **2.3 Breve análise da operação “casa e separa” - Caso RBS**

Trata-se de uma operação que se convencionou chamar de operação “casa e separa”, por meio da qual as partes envolvidas formalizam uma sociedade (casam-se), onde uma entra com as quotas ou ações de determinada empresa que será vendida e a outra entra com o dinheiro. Após certo período, por motivos quaisquer, as partes desfazem a sociedade (separam-se) e cada uma sai com o ativo com o qual a outra ingressou na sociedade.

Resumidamente, no caso em tela houve uma operação por meio da qual a empresa TIB integralizou um aumento de capital na sociedade Nutec Informática S/A, que é a sociedade controlada. Após pouco menos de 2 meses, a antiga controladora, RBS Participações e Cobranças, resgatou sua participação no capital da Nutec, baseada no novo valor do patrimônio líquido da mesma, e exerceu seu direito de se retirar da sociedade. O direito de retirada a qualquer momento com resgate de ações estava previsto no Acordo de Acionistas da Nutec. A antiga controladora registrou, portanto, um suposto ganho de capital não tributável.

O Fisco, naquela oportunidade, por entender que as partes haviam simulado uma transação de alienação de participação acionária através de uma operação de aumento de capital, autuou a antiga controladora da Nutec e efetuou os lançamentos de imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ - e contribuição social sobre lucro líquido - CSLL - relativos ao ganho de capital da empresa, acrescidos de multa de ofício justamente em razão da suposta simulação.

Face a tal autuação, a empresa optou por discutir o caso na via administrativa. A decisão de primeira instância (Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ) foi favorável ao Fisco, mantendo-se o Auto de Infração por entender ter havido simulação. A então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por outro lado, deu provimento ao recurso da empresa autuada.

Na ocasião, a referida câmara julgadora entendeu que: (i) não basta haver indícios de fraude, devendo ser provado que a empresa agiu em sentido contrário à lei, bem como que houve a intenção específica de, com o negócio jurídico praticado, excluir-se ou modificar as

características essenciais do fato gerador da obrigação tributária; (ii) a empresa tinha o direito de retirada da sociedade com o resgate de suas ações pelo valor patrimonial, visto que esta havia firmado negócio jurídico lícito de maneira lícita, o que lhe permitia permanecer ou não como acionista na empresa; (iii) os conceitos de simulação e negócio jurídico indireto não se confundem e, no caso, houve negócio jurídico indireto e não simulação.

Após Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face de tal decisão, o caso foi julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, onde se concluiu que os argumentos que sustentavam a simulação foram baseados em indícios. Debateu-se, também, o princípio da liberdade de contratar. Nesse sentido, o conselheiro relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes aduziu que não procedia a alegação da Fazenda Nacional de que o contrato de subscrição de ações seria efetivamente um contrato de compra e venda de ações da empresa autuada.

Isso porque, segundo o relator, o princípio da liberdade de contratar é assegurado pelo direito brasileiro, de modo que as partes podem contratar da forma que lhes aprouver. Assim, caberia a estas analisar a conveniência da entrada de um novo investidor na sociedade e, à época, certamente a entrada da nova empresa era conveniente.

Ocorre que diversas podem ser as razões para que não convenha mais que a empresa permaneça na sociedade, como, por exemplo, a perda da condição de controladora ou a prática de atos de gestão pela nova controladora incompatíveis com os interesses da antiga controladora. Por tal razão, considerou-se justo que as partes pactuassem garantias no sentido de permitir às antigas acionistas o direito de retirada.

Além disso, o relator ressaltou a licitude dos atos praticados, vez que todos os atos foram conforme a legislação, contabilmente registrados e geraram os seus efeitos aos quais as partes se submeteram. Segundo o conselheiro relator, só se trataria, portanto, de simulação se o negócio jurídico firmado não pudesse subsistir por motivo de vedação legal ou qualquer outra razão. Entendeu-se, dessa forma, que o caso configurava hipótese de negócio jurídico indireto legítimo e que, como tal, não encontra nenhuma vedação no ordenamento jurídico brasileiro.

Contrário a este entendimento do relator foi o voto do conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, naquela ocasião vencido no mérito. Este entendeu que o caso configurou a

operação “casa e separa”, tendo ocorrido uma sequência de atos efetuados de modo organizado e correlacionado com o fim único de evitar a incidência tributária. De acordo com o conselheiro, não se configurou causa ou finalidade para o negócio jurídico e, portanto, houve falsidade no sentido de que a execução de tal negócio foi meramente formal, o que caracteriza a simulação.

No julgamento em questão, muito se debateu acerca das definições de simulação e negócio jurídico indireto. Independentemente da conclusão a que os conselheiros chegaram com relação ao caso narrado, é válida a discussão concernente a tais figuras para o presente trabalho. Nesse sentido, cabe ressaltar algumas ideias relativas a esses dois conceitos que foram expostas no Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 01-06.015, julgamento ocorrido em 14/10/2008).

O conselheiro relator assim definiu a simulação: “é a desconformidade da vontade declarada e sua manifestação, nela falseia-se a verdade. Praticam-se atos válidos, mas as partes não se subordinam aos seus efeitos. Emprega-se um negócio aparente para ocultar outro negócio realmente desejado”. (Acórdão 01-06.015, fl. 12)

Com relação ao negócio jurídico indireto, Carlos Alberto Gonçalves Nunes assim se manifestou: “ocorre negócio jurídico indireto legítimo quando as partes adotam negócio jurídico típico e desejado por meio do qual os contratantes buscam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado, descabendo ao fisco descaracterizar o ato jurídico assim praticado” (Acórdão 01-06.015, fl. 19). No negócio jurídico indireto, portanto, as partes se submetem integralmente à disciplina jurídica do negócio escolhido. Ademais, tal modalidade de negócio é válida, aceita pelo ordenamento jurídico brasileiro, absolutamente legal e decorre do princípio da liberdade de contratar e da autonomia das partes.

Nesse sentido, convém destacar o ponto crucial para o relator, além do falseamento da vontade real, para a diferenciação prática entre simulação e negócio jurídico indireto, qual seja que, naquela, as partes não se subordinam aos efeitos jurídicos do ato jurídico escolhido, enquanto, neste, os contratantes submetem-se à estrutura jurídica do negócio adotado. Dessa forma, o conselheiro relator entende que a intenção inicial das partes, ao celebrar o negócio jurídico, não interfere na caracterização do negócio jurídico indireto. É o que se percebe do trecho:

Mas, ainda que a empresa tivesse o propósito inicial de não continuar como acionista da NUTEC, teria realizado um negócio jurídico indireto através de formas válidas no Direito Brasileiro, inclusive exercendo o direito de continuar ou não na sociedade. E razões para não permanecer não lhe faltaram mais tarde e face de fortes dissensões com a nova controladora (TIB), como noticiam os autos (Acórdão 01-06.015, fl. 17).

Já para o conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, a vontade das partes de se sujeitar à estrutura jurídica do negócio jurídico adotado não é o bastante, devendo as partes ter a vontade real e clara de efetivamente realizar tal negócio. Dessa forma, o conselheiro afirma:

Ressalte-se que não basta a vontade das partes de se submeter à disciplina atinente ao ato formalizado. Esta vontade é acessória, devendo estar presente também a vontade evidenciada ao realizá-lo. Por exemplo, num aumento de capital, não é suficiente a formalização do aumento de capital e a vontade de se submeter às consequências do aumento. Para a validade do ato de integralização, é requisito essencial a vontade real de aumentar capital (Acórdão 01-06.015, fl. 26).

No julgamento do caso em análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância em sede administrativa, ocorrido em 14/10/2008, a turma, por maioria de votos, negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional. Naquela oportunidade, prevaleceu, portanto, o princípio da liberdade de contratar e o entendimento de que os atos praticados pelo contribuinte configuraram hipótese de negócio jurídico indireto válido e absolutamente lícito.

Ocorre que, após esse julgamento, por um equívoco processual, ao meu ver, mas que não vem ao caso no presente trabalho, o caso foi novamente julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que alterou seu entendimento e restabeleceu o lançamento tributário, conforme efetuado pela Autoridade Fiscal. Essa alteração de entendimento se deu em razão de uma suposta omissão na análise de um acordo realizado sem a participação da empresa autuada antes da sua retirada da sociedade.

Parece-me, contudo, que as ideias acerca de simulação e negócio jurídico indireto não se modificaram. De todo modo, independentemente do resultado final do julgamento do caso narrado, percebe-se que a diferença entre simulação e negócio jurídico indireto é, de certa forma, tênue, o que causa evidentes consequências práticas (se se configura a simulação, o negócio jurídico pode ser desconsiderado pela Autoridade Fiscal. Se se trata de negócio jurídico indireto, em tese, não poderia haver tal desconsideração), além de vasta divergência jurisprudencial.

### 3. ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O Planejamento Tributário: contexto e conceitos.

De acordo com estudo disponibilizado em 03/10/2011 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário<sup>3</sup>, a carga tributária do Brasil deve chegar a recorde de 36,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Sabe-se, contudo, que o elevado nível de arrecadação, isoladamente considerado, em nada revela a justiça do ordenamento tributário de um país. De fato, para a análise de tal justiça, é imprescindível que sejam levados em consideração fatores como a qualidade dos serviços públicos prestados, a distribuição da carga fiscal entre os contribuintes e a aplicação da receita tributária.

É fato notório que os serviços públicos prestados no Brasil de forma alguma justificam a elevada carga tributária do país. Isso revela um nítido descompasso na relação custo-benefício para o contribuinte, o que causa na grande maioria da população que efetivamente paga todos os impostos uma sensação de não ser compensada, porquanto não recebe serviços públicos adequados e satisfatórios em troca do alto gasto com tributos que tem. Nesse sentido, segundo Gerd Willi Rothmann, “suportando uma carga fiscal de ‘primeiro mundo’, o contribuinte brasileiro recebe de volta serviços públicos de ‘terceiro mundo’, ou seja, escassos e muitas vezes de péssima qualidade” (ROTHMANN, 2010, p. 14).

Além disso, apesar de ser um assunto controverso e de não ser especificamente objeto do presente trabalho, convém destacar que os tributos no Brasil frequentemente apresentam natureza regressiva, ou seja, aqueles contribuintes que têm menor renda são mais onerados do que aqueles que têm uma maior renda. Dessa forma, sob esse ponto de vista, a distribuição da carga fiscal entre os contribuintes não pode ser considerada justa.

Outro fato notório, no Brasil, é que a aplicação das receitas tributárias é inúmeras vezes subvertida. Sabe-se que tal aplicação é prejudicada em razão de desequilíbrios fiscais, dívidas, despesas com pessoal e, principalmente, má gestão dos recursos públicos e corrupção. Assim, somando-se a má qualidade dos serviços públicos prestados no Brasil à má distribuição da carga fiscal entre os contribuintes e ao comprometimento da aplicação das receitas tributárias, o

---

<sup>3</sup> <http://www.ibpt.com.br>, acessado em 09/10/2011.

resultado não pode ser outro senão a extrema insatisfação do contribuinte e um crescente sentimento de revolta ao pagar os tributos cobrados. Nesse sentido, Gerd Willi Rothman aduz:

Parece que o governo ainda não se conscientizou de que a tributação é legitimada pelo benefício que o Estado proporciona ao cidadão, que deve pagar impostos porque recebe o benefício de poder viver em segurança e receber serviços públicos de saúde, educação, saneamento básico, transporte, etc. É esta a justificativa da tributação, que, além do mais, deve observar a capacidade econômica dos contribuintes, para garantir uma distribuição justa da carga fiscal. O contribuinte aceita a imposição fiscal não por um poético princípio da solidariedade, mas pelos benefícios que lhe são concedidos pelo Estado. A chamada “moral fiscal” sofre consideravelmente quando o contribuinte sentir a falta de serviços públicos adequados e, por outro lado, observar a malversação da receita pública e outras anomalias piores ainda (ROTHMANN, 2010, p. 14-5).

A economia no pagamento de tributos por parte do contribuinte é natural, afinal podendo pagar menos, geralmente não se escolhe pagar mais. Nesse cenário de insatisfação que vive o contribuinte no Brasil, a prática de economizar tributos é ainda mais justificável. É nesse contexto, portanto, que se insere o planejamento tributário.

Nessa situação, o contribuinte que tem uma assessoria jurídico-tributária adequada consegue, muitas vezes, obter uma economia legítima considerável de tributos. É que, se se conhece com clareza a extensão das obrigações tributárias de determinado contribuinte, bem como a interpretação das diversas normas tributárias, é possível alcançar uma organização tal dos procedimentos daquele contribuinte de forma a gerar fatos geradores cuja incidência tributária é menor que de outros ou, até mesmo, evitar determinado fato gerador, de modo que não haja incidência tributária alguma.

Com relação a isso, Gerd Willi Rothmann (2010) menciona o alemão Gert Rose, que, referindo-se ao sistema tributário alemão, utiliza a expressão “impostos dos bobos” (“Dummensteuer”). Tal expressão refere-se àqueles que não têm condições de ter uma consultoria fiscal adequada para ajudar a compreensão da legislação fiscal vigente, ou não têm eles mesmos tal compreensão. Dessa forma, estes podem ser “feitos de bobos”, tendo que suportar uma carga tributária maior do que aqueles que podem compreender a extensão e o alcance da norma tributária de modo a obter uma economia tributária.

Segundo Rothmann, portanto, pode-se dizer que:

(...) os contribuintes, que dispõem de assessoria jurídico-tributária adequada, podem contestar a exigência fiscal ou, melhor ainda, tentar evitar a incidência de determinados

tributos mediante o procedimento de interpretação das normas jurídicas aplicáveis e consequente elaboração de plano de otimização dos custos com as obrigações tributárias, pela redução, diferimento ou elisão dos tributos. É exatamente nisso que consiste o verdadeiro objeto do planejamento tributário: uma economia tributária legítima e lícita, que, na doutrina dominante, é conhecida por “elisão fiscal”. (ROTHMANN, 2010, p. 18)

Assim, a prática de interpretar as normas tributárias e, de acordo com essa interpretação, organizar as atividades do contribuinte, sempre no plano da licitude, de forma a “modelar” a ocorrência de fatos geradores e, conseqüentemente, a incidência tributária é conhecida como planejamento tributário. Ressalte-se, entretanto, que, em planejamento tributário, a redução ou eliminação de determinado ônus fiscal é sempre atingida em conformidade com o ordenamento jurídico.

Nesse sentido, Luciano Alaor Bogo afirma que “o planejamento tributário, portanto, é uma técnica de antecipação dos efeitos das normas tributárias, que se opera no âmbito interno da liberdade e intimidade dos contribuintes” (BOGO, 2006, p. 191). Na mesma linha de pensamento, André Koller di Francesco Longo define planejamento tributário:

Com as garantias e liberdades individuais conquistadas com a Constituição Federal de 1988, podemos entender que o planejamento tributário pode ser definido como qualquer ato lícito para redução da carga tributária, importando o momento da ocorrência do fato gerador para assim não restar dúvidas sobre eventual lisura dos procedimentos desempenhados pelos contribuintes. (LONGO, 2009, p. 56)

É como já foi mencionado no presente trabalho: o contribuinte age conforme a teoria dos jogos, em que, frente a diversos movimentos permitidos naquele jogo, o jogador escolhe aquele que melhor lhe convém, levando em consideração os resultados de cada jogada. Dessa forma, o pagador de tributos, frente a diversas possibilidades de ação permitidas pelo ordenamento jurídico, elege a ação que melhor lhe convém, ou seja, que lhe causa a menor carga tributária possível.

### **3.2 O Planejamento Tributário: breve análise do caso Kiwi Boats**

Para demonstrar a ideia de planejamento tributário, é válida a análise de um caso concreto julgado pelo então Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Trata-se de caso em que duas empresas distintas, Kiwi Boats e Estaleiro Schaefer, em um certo momento, com uma alteração societária e de objeto social, passam complementar

uma a atividade da outra, atuando de forma combinada. Por exemplo, em uma operação de venda de certa embarcação, Kiwi Boats ficaria responsável pela construção e comercialização de tal embarcação, enquanto Estaleiro Schaefer se responsabilizaria pelos procedimentos de montagem e acabamento final da mesma. Ressalte-se que as operações das diferentes empresas seriam faturadas de forma independente.

Em razão desse contorno societário, a Kiwi Boats preencheu os requisitos para que se beneficiasse do regime tributário conferido às empresas de pequeno porte ou micro empresas, o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, regulado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. À época, o limite para que determinada empresa integrasse o SIMPLES era a receita bruta anual de R\$ 1.2000.000,00. Ocorre que, não fossem as atividades de montagem e acabamento realizadas pela empresa Estaleiro Schaefer, a Kiwi Boats não teria receita anual bruta abaixo desse limite.

A Receita Federal entendeu que, no caso, teria havido simulação na constituição da Estaleiro Schaefer, uma vez que a Kiwi Boats teria desmembrado suas atividades com o objetivo apenas de dividir as receitas de modo a “encaixar” as empresas no regime tributário destinado ao SIMPLES. Assim, a autoridade fiscal desconsiderou a forma societária e estrutura jurídica elegidas pelas empresas e entendeu que estas deveriam ser tributadas como uma única pessoa jurídica, somando-se suas receitas anuais brutas, de forma que o total ultrapassaria o limite instituído por lei para a concessão do benefício do SIMPLES.

Por essa razão, o fisco autuou as empresas e levou em consideração para a base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, PIS, COFINS e CSLL, o somatório das receitas de ambas as empresas, como se apenas uma fossem, aplicando, também, multa qualificada de 150% em razão do suposto intuito de fraude. Em primeira instância administrativa, a decisão manteve o entendimento da fiscalização de que teria havido simulação, mantendo, portanto, o lançamento tributário.

Em face de tal decisão, a Kiwi Boats interpôs Recurso Voluntário para o então Conselho de Contribuintes, que foi provido à unanimidade pela Câmara julgadora, sendo declarada a nulidade do lançamento tributário discutido (Acórdão nº 103-23.357). Nessa ocasião, o relator do processo, conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, entendeu que o contribuinte

possui o direito de planejar as suas ações por meio de quaisquer meios legais de que dispõem. Para tal, é irrelevante se a opção ou não por tal caminho legal seja motivada exclusivamente pelas consequências fiscais ou não.

Segundo o relator, que cita Luciano Amaro, não é razoável que se impeça o contribuinte de se organizar e se planejar de forma a economizar no pagamento de tributos, desde que por meios legais. Isso porque, essa ideia levaria à conclusão absurda de que o contribuinte estaria obrigado a sempre optar pelo negócio jurídico que resulte na maior carga tributária possível.

O conselheiro relator ressalta, ainda, que só cabe aplicar a desconsideração do negócio jurídico quando se trata de simulação civil, tal como prevista no art. 167 do Código Civil de 2002. Como no caso narrado não houve a ocorrência das características enumeradas pelos incisos I, II e III do referido artigo, não caberia falar em desconsideração do negócio jurídico realizado pelo contribuinte, razão pela qual a autoridade fiscal não poderia ter procedido ao lançamento fiscal da forma como procedeu.

Para Paulo Jacinto do Nascimento, para se comprovar a existência de simulação não basta apenas alegar que as atividades exercidas pelas duas empresas são complementares, ou que ambas as empresas possuem a mesma sede, ou que o ânimo dos sócios não era o de constituir duas empresas, mas sim de economizar tributos. Para ele, só haveria simulação se, por exemplo, a segunda empresa não tivesse registro ou inscrições fiscais próprias, ou não tivesse quadro próprio de funcionários, ou que não emitisse documentação e não realizasse negócios próprios, ou seja, se fosse uma empresa apenas de fachada, falsa, o que não foi o caso.

Percebe-se que o cerne da discussão no julgamento em análise foi se houvera simulação, ilícita, ou planejamento tributário, lícito, no ato de desmembrar as atividades operacionais exercidas por Kiwi Boats e Estaleiro Schaefer. Definiu-se, então, que o que ocorrera foi simples planejamento tributário, absolutamente permitido pelo ordenamento jurídico, portanto plenamente lícito. Nesse caso, os conselheiros, à unanimidade, entenderam que, ainda que o motivo único para a separação das atividades em duas empresas tivesse sido a maior racionalidade fiscal, não teria se configurado a simulação, mas tão somente o planejamento tributário.

Da análise desse caso e da recorrência de tantos outros similares, é possível notar que o fisco vem adotando um entendimento de que, para a definição do que é lícito ou ilícito, é necessário verificar se houve ou não a intenção de pagar menos tributos. Assim, só seria considerada lícita, pelo fisco, determinada ação que resultasse em uma menor carga tributária se o objetivo desta ação fosse outro que não a economia de tributos. Ocorre que esse entendimento levaria à conclusão absurda de que se criou um “imposto sobre o planejamento tributário”. Nos dizeres de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Logo, verifica-se que a licitude ou ilicitude está na intenção de pagar menos tributo: se reduzo o tributo com a intenção de reduzir tributo, o ato é ilícito; se reduzo o tributo sem a intenção de reduzir tributo, o ato é lícito. **Cria-se, assim, em nome da verdadeira substância ou intenção do negócio jurídico, o imposto sobre planejamento tributário cujo fato gerador, que decorre da imprecisão da legislação, é pagar menos tributo com a intenção de pagar menos tributo em conformidade com a lei** e cuja base de cálculo é a perspectiva mensurável da intenção do contribuinte que permite a aplicação de multas de até 150%<sup>4</sup>.

Nesse sentido, entende-se acertado o Acórdão da então 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que anulou o lançamento efetuado pela autoridade fiscal com base no entendimento de que não se pode equiparar as figuras do planejamento fiscal e da sonegação fiscal, tendo havido, no caso, planejamento fiscal, que não é passível de tributação ou de desconsideração.

### 3.3 A legitimidade do planejamento tributário

O planejamento tributário, no Brasil, é possível tendo em vista as garantias e liberdades individuais asseguradas pela Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, o princípio da liberdade, inerente ao Estado de Direito e também ao Estado Democrático de Direito, confere legitimidade para a prática da elisão fiscal e do planejamento tributário. É dizer, a liberdade, enquanto valor jurídico que fundamenta a autonomia privada, permite às pessoas físicas e jurídicas se auto-organizarem, optando pelas relações jurídicas que entenderem mais adequadas, dentro do que lhes é permitido pelo ordenamento para obterem a economia tributária.

---

<sup>4</sup> Matéria publicada no caderno “Legislação & Tributos” do Valor Econômico (edição de 04 de setembro de 2009), sob o título de “O novo imposto sobre planejamento tributário”. Grifos não originais.

Além dos princípios relacionados ao princípio da liberdade, o princípio da legalidade tributária, como instituído no Brasil, também confere legitimidade ao planejamento tributário.

Sabe-se, entretanto, que os princípios da liberdade, da autonomia privada e, conseqüentemente, da autonomia da vontade negocial não são mais princípios absolutos. Há muito eles vêm sendo mitigados e relativizados. Historicamente, tais princípios têm relação direta com o direito de propriedade, direito este que passou a ser delimitado pela sua função social. Daí por que esses princípios passaram a ser tratados sob um outro enfoque. Nesse sentido, a liberdade e a autonomia privada gradativamente cedem espaço para o interesse social e, assim, a boa-fé objetiva e a função social do contrato passam a ser essenciais para o controle da validade da autonomia privada.

O surgimento de conflitos entre princípios e interesses é natural e existirá sempre. No caso do planejamento tributário, o conflito ocorre tendo em vista que o contribuinte naturalmente busca a redução da carga fiscal, enquanto o Estado busca incessantemente aumentar suas receitas para garantir, em tese, os gastos públicos inerentes ao Estado Social. Daí se falar em interesse público ou social em detrimento da liberdade e da autonomia privada no caso tributário.

Apesar de não ser o escopo do presente trabalho provar tal afirmação, sabe-se que é uma informação de senso comum que há corrupção no Brasil, bem como malversação dos recursos públicos, como já ressaltado, razões pelas quais a busca incessante do Estado pelo aumento de suas receitas não pode ser justificada.

Assim, o argumento de que a ânsia arrecadatória do fisco é justificado pela necessidade de se manter o Estado Social de certa forma cai por terra e torna-se inaceitável que o contribuinte tenha que arcar cada vez mais com os custeios dos gastos públicos, quando se sabe que boa parte do que se paga em tributos não é efetivamente aplicado para custear o Estado Social.

Nesse sentido, há, atualmente, amplo debate acerca da validade do planejamento tributário e da aplicabilidade ou não de uma norma geral antielisiva, o que será discutido em momento oportuno. O fato é que aqueles que defendem a solidariedade tributária entendem o

planejamento tributário como um procedimento que afrontaria o ordenamento jurídico e frequentemente justificam tal entendimento com base na relativização do princípio da liberdade e da autonomia privada em face do interesse social.

A tentativa de se proibir juridicamente o planejamento tributário seria, contudo, não a relativização da liberdade e da autonomia negocial, mas sim a sua total aniquilação, o que é inadmissível na ordem constitucional vigente. Dessa forma, tem-se que os princípios da liberdade, da autonomia privada e, conseqüentemente, da liberdade negocial podem até ser temperados em face da função social da propriedade e do contrato e da boa-fé, mas não podem ser aniquilados em matéria tributária. Portanto, o planejamento tributário, visto válido e lícito, ainda é legitimado pelo princípio da liberdade de contratar.

### **3.4 A interpretação econômica do Direito**

A ideia de se introduzir a visão econômica na aplicação de normas jurídicas baseia a teoria da interpretação econômica do direito. É fato que, ainda que não haja consenso com relação à sua aplicabilidade ao direito brasileiro, a utilidade de tal teoria é amplamente reconhecida em diversos ordenamentos. A aplicação da economia ao entendimento do direito é mais antiga, mas foi a partir do começo da década de sessenta que a interpretação econômica começou a influenciar de forma significativa o direito em seus diversos campos, principalmente após os estudos de autores norte-americanos como Richard Posner, Ronald Coase e Guido Calabresi (TOMAZETTE, 2007).

Segundo Posner, antes de 1960, a análise econômica do direito se restringia à análise econômica do direito antitruste. Somente a partir de 1960 é que a teoria da interpretação econômica passa a influenciar o sistema legal de uma forma geral em seus mais diversos ramos (POSNER, 1998).

A teoria da análise econômica do direito basicamente preceitua que ao direito e à sua interpretação devem ser aplicados os métodos e conceitos da economia. Nesse sentido, assevera Marlon Tomazette:

A análise econômica do direito representa, em última análise, a aplicação da teoria econômica e dos métodos econométricos para examinar a formação, a estrutura, os processos e o impacto do direito e das instituições legais. Metodologicamente, a análise

econômica do direito aplica os aparatos conceituais e os métodos empíricos da economia para a análise do fenômeno jurídico. (TOMAZETTE, 2007, p. 181)

Para analisar a teoria da interpretação econômica do direito, é de suma importância a exposição, ainda que breve, da teoria desenvolvida por Richard Posner.

### **3.4.1 A Contribuição de Richard Posner**

Richard Posner é um dos principais autores que propagaram a teoria da análise econômica do direito. O autor entende que a economia é uma ferramenta poderosa para analisar uma vasta amplitude de questões legais. Posner assevera que a economia, tal como utilizada para a interpretação do direito, não pode se resumir ao estudo da inflação, da taxa de desemprego ou de ciclos econômicos. Para ele, a questão econômica é muito mais ampla. É, por assim dizer, uma ciência de escolhas racionais em um mundo em que os recursos são limitados em relação às necessidades e vontades humanas (POSNER, 1998).

Nesse sentido, para Posner, a economia tem a tarefa de explorar as implicações do fato de que o homem é um maximizador racional de suas satisfações. Assim, as condutas sociais são frequentemente guiadas pelo critério da eficiência, segundo o qual a administração dos recursos deve se dar de modo que o valor seja maximizado (POSNER, 1998). Na teoria de Posner, portanto, eficiência representa a maximização da riqueza e tal eficiência é um valor social que, se atingido, garantirá uma sociedade eficiente (TOMAZETTE, 2007).

A análise econômica do direito, dessa forma, não instruirá a sociedade a se comportar de uma forma a evitar roubos, por exemplo, mas se propõe a fornecer condições para que a sociedade consiga atingir a melhor forma de prevenção ao menor custo possível, alcançando, nesse critério, a eficiência. De acordo com Posner, os juízes e os advogados não podem ignorar o futuro, vez que as decisões legais serão precedentes para casos posteriores. Assim, as decisões legais devem ser tomadas levando-se em consideração que irão influenciar condutas futuras, bem como a frequência de ocorrência de tais condutas e o custo de sua precaução (POSNER, 1998).

Posner cita, dentre outros exemplos para ilustrar a sua ideia de eficiência, a situação dos acidentes de trânsito, em que a precaução depende não só do cuidado individual, mas de um cuidado geral de todos os motoristas. O autor supõe que o custo de um eventual

acidente seja \$10,00, enquanto o custo para dirigir mais devagar e demorar mais para chegar ao destino seria \$8,00.

Dessa forma, nessa situação, o menor custo, ou seja, a eficiência ocorreria com a precaução de se dirigir mais devagar, evitando-se o possível custo de \$10,00. Os motoristas, entretanto, não adotarão tal precaução a não ser que o sistema legal aja e responsabilize aqueles que derem causa a acidentes. Por este ponto de vista, o direito deve interferir para garantir condutas eficientes a custos reduzidos (POSNER, 1998, p. 179-180). É nesse sentido que funciona, portanto a análise econômica do direito na visão de Posner.

Tal teoria gerou diversas críticas, dentre elas, as mais veementes são feitas por Ronald Dworkin, que critica a ideia de que os juízes devem decidir os casos controversos com base na maximização da riqueza social, por entender que a riqueza em si não é um valor social (TOMAZETTE, 2007, p. 189). Independentemente de eventuais falhas da teoria de Posner e das críticas que gerou, fato é que os pensamentos expressos pelo autor foram essenciais para a difusão da teoria da análise econômica do direito.

### **3.4.2 A interpretação econômica do direito aplicada ao direito tributário**

A teoria da interpretação econômica é amplamente aplicada ao direito tributário em diversos ordenamentos jurídicos. O direito alemão foi o primeiro a adotar tal teoria e já em 1919, a Ordenação Tributária alemã - a RAO - trazia a noção da interpretação econômica, influenciada pela doutrina nacional-socialista de Enno Becker (FOSSATI, 2006, p. 38). Segundo a corrente doutrinária da interpretação econômica, o direito tributário deve levar em consideração o resultado econômico gerado por determinado negócio jurídico em detrimento da estrutura jurídica adotada para tal.

Dessa forma, Alfredo Augusto Becker, ao criticar a referida doutrina, assevera que esta adota como princípio geral dominante, e não apenas como regra jurídica excepcional, a ideia de que o intérprete aplicador da legislação tributária deve avaliar o fato econômico correspondente à estrutura jurídica de determinado instituto adotado pelo contribuinte (BECKER, 2010).

No Brasil, são adeptos da teoria da interpretação econômica do direito tributário Amílcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa. O primeiro, ao esposar seu entendimento sobre o assunto, aduz:

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em Direito Civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao Direito Tributário só diz respeito à relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for sua forma externa. (FALCÃO apud BECKER, 2010, p. 134-5).

Amílcar de Araújo Falcão afirma, ainda, que “se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente” (FALCÃO apud SEIXAS, 2006, p. 172). Percebe-se, pois, que, de acordo com a doutrina da interpretação econômica do direito tributário, se houver uma suposta incongruência entre o negócio jurídico adotado pelo contribuinte e o resultado econômico gerado por este, deve prevalecer o resultado econômico, desconsiderando-se a estrutura jurídica escolhida pelo particular e fazendo-se incidir o tributo sobre aquela atividade econômica.

Nesse sentido, a interpretação econômica do direito tributário propõe que a forma jurídica adotada pelo contribuinte seja desprezada, para efeitos tributários, considerando-se apenas a realidade econômica causadora do ato jurídico sujeito à tributação. Essa teoria, portanto, defende que a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente, analisando-se a consistência econômica do fato gerador da obrigação tributária, porquanto a natureza da norma tributária seria irrefutavelmente de conteúdo econômico.

Os adeptos dessa corrente doutrinária buscam justificar o prevalecimento do resultado econômico sobre a forma jurídica com base no princípio da capacidade contributiva e da igualdade, do qual, no âmbito tributário, decorre o princípio da uniformidade da tributação. De acordo com o princípio da igualdade, fatos iguais devem ser tratados juridicamente da mesma forma. Assim, referindo-se ao princípio da uniformidade da tributação, Heinrich Beisse assevera que “fatos economicamente, isto é, faticamente iguais, devem ser tratados igualmente - tanto a

favor como contra o contribuinte” (BEISSE apud SEIXAS, 2006, p. 174). Ou seja, fatos dos quais decorre o mesmo resultado econômico devem ser tributados da mesma forma.

Intimamente ligado ao princípio da uniformidade da tributação, para fins de justificação da interpretação econômica do direito tributário, está o princípio da capacidade contributiva. Para Enno Becker, a descrição de certa situação pelo legislador tributário, para estipular determinado tributo, considera um fator econômico que demonstra a capacidade contributiva (SCHOUERI, 2002). Assim, a interpretação econômica do direito tributário se justifica pela combinação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Nesse sentido, expressa-se Aurélio Pitanga Seixas Filho: “a uniformidade de tributação, em obediência ao princípio da isonomia, exige que fatos econômicos equivalentes, funcionalmente semelhantes e indicativos de análoga capacidade contributiva, recebam idêntica tributação” (SEIXAS, 2006, p. 180). É dizer, para essa teoria, duas pessoas de igual capacidade contributiva devem, ao realizar o mesmo ato tributável, cujos resultados econômicos sejam equivalentes, ser tributadas de igual maneira, independentemente da estrutura jurídica por elas adotada.

### **3.4.3 A interpretação econômica do direito tributário foi acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro?**

Entendo que não. A teoria da interpretação econômica do direito tributário, segundo alguns autores, é frequentemente relacionada à práticas totalitárias, tais como as do regime nazista. Nesse sentido, Paulo Adyr Dias do Amaral sustenta:

Claramente se percebe que a chamada “interpretação econômica”, do ponto de vista histórico, vem sendo utilizada como instrumento a serviço do totalitarismo, em detrimento do princípio da legalidade. Sua adoção, portanto, é impensável num Estado Democrático de Direito. (...) Não é de se estranhar que tenha tido seu apogeu no Nazismo. (AMARAL, 2002, p. 92).

Compartilhando o mesmo entendimento, Gustavo Fossati (2006) assevera que a normatização da interpretação econômica do direito no campo tributário tem caráter totalitário, autoritário e ditatorial, ressaltando, também, que teve seu ápice no governo do *Führer*.

Dessa forma, tal associação é comum, principalmente, porque a normatização de tal teoria teve seu ápice no governo nazista alemão. Atenho-me, contudo, às críticas feitas a essa teoria que têm por base os princípios do direito brasileiro, como os princípios de interpretação, da legalidade e da segurança jurídica, que inviabilizam a adoção da interpretação econômica por este ordenamento.

Os autores brasileiros que tratam do assunto frequentemente rechaçam o acolhimento da teoria da interpretação econômica pelo direito brasileiro de plano por entenderem que não existe uma interpretação não jurídica em nosso ordenamento pátrio. É dizer, não é admissível, no âmbito do direito, que se dê uma interpretação de cunho econômico que extrapole o comando expresso na lei. Nessa linha de entendimento, aduz Ives Gandra da Silva Martins: “de início, no plano meramente doutrinário, não aceito possa existir interpretação de conteúdo econômico que supere o comando plasmado na lei” (MARTINS, 1988, p. 32).

Nesse sentido, o autor entende que é possível haver uma interpretação que extrapole a conformação legal, mais frequentemente no campo do Direito Privado, em razão da “elasticidade exegética” com que as normas jurídicas desse ramo podem ser examinadas. O mesmo não ocorre, contudo, com o Direito Público, em que se insere o direito tributário. O autor ressalta, também, que a interpretação além da norma pode ser admitida em sistemas jurídicos fundamentados primordialmente nos costumes, por exemplo, já que as normas costumeiras conformam o ordenamento.

De outra feita, nos países em que a produção legislativa é a fonte preponderante do sistema jurídico, como é o caso brasileiro, a interpretação deve se ater, ao menos no que se refere a relações impositivas, à exteriorização formal das normas (MARTINS, 1988). É claro que esse entendimento pode ser relativizado em diversas situações e ramos do direito. Não, contudo, em direito tributário, onde o princípio da legalidade da tributação ainda impede a extrapolação da interpretação das normas tributárias, devendo as mesmas ser examinadas de acordo com seu conteúdo intrínseco, sob pena de se causar prejuízos ou benefícios indevidos. Nesse sentido, aduz Ives Gandra:

A norma, todavia, não deve ser examinada além de seu conteúdo intrínseco, posto que o abordar realidade diversa da configuração mandamental leva, necessariamente, ou à deturpação da norma ou à criação legislativa pela Hermenêutica, em ambos os casos

gerando para os que possam sofrer sua aplicação restritiva prejuízo ou benefícios indevidos. (MARTINS 1988, p. 32).

Vê-se, portanto, que o princípio da estrita legalidade do direito tributário, consagrado pelo art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, impede a utilização da interpretação econômica no direito tributário. Como se sabe, tal dispositivo estabelece que é vedado à União, Estados e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Ora, se a interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica permite a aplicação de um entendimento além do que está estabelecido expressamente pela norma tributária, conseqüentemente exigindo ou majorando determinado tributo, é fato que tal modalidade de interpretação é vedada por um claro óbice constitucional.

De tal princípio decorre, portanto, que a incidência tributária só poderá ocorrer se a operação tributada estiver nos exatos moldes estabelecidos em legislação. O princípio da legalidade é um pilar essencial do Estado de Direito e não pode ser mitigado, em matéria tributária, por uma teoria de interpretação, sob pena de se afetar, inclusive a segurança jurídica. Nesse sentido, Cristina Zanello assevera:

O princípio da legalidade, indispensável à segurança jurídica e à proteção dos cidadãos contra o arbítrio do Estado, defende que ao Poder Público só é dado fazer aquilo que é previsto em lei. O poder do Estado é limitado pelo princípio da legalidade assegurando o Estado de Direito. (ZANELLO, 2008, p. 93)

Sob o ponto de vista da segurança jurídica, é possível perceber que a interpretação econômica do direito tributário estaria dando, na prática, “carta branca” ao fisco. É dizer, a autoridade fiscal estaria autorizada a desconsiderar qualquer negócio jurídico adotado pelos contribuintes sob o fundamento de que o resultado econômico não corresponde àquele negócio, podendo-se estabelecer a tributação sobre o fato que o fisco melhor entender, o que claramente compromete a segurança jurídica do contribuinte.

Acerca das considerações sobre a segurança jurídica, Cristina Zanello expõe uma indagação relevante, qual seja, a de que, se o negócio jurídico adotado pelo contribuinte for desconsiderado, sobre que fato gerador deverá ocorrer a tributação? Assim, segundo a autora, a interpretação econômica propõe que a incidência ocorra sobre um fato jurídico tributável presumido (ZANELLO, 2008). Ocorre que o direito tributário brasileiro, orientado pelos

princípios da legalidade e da segurança jurídica não admite a incidência tributária sobre fato jurídico presumido.

No caso de a Fazenda Pública desconsiderar determinado negócio jurídico para se considerar outro, esta teria que provar a intenção das partes em realizar não o negócio jurídico que realizaram, mas aquele que o fisco entende que deveria ter sido realizado. Não há como se provar, contudo, a presunção. Em se tratando de presunção, a Fazenda Pública poderia presumir o que lhe melhor aprouvesse para aumentar sempre a sua arrecadação, sem limites. A admissão, pelo ordenamento brasileiro, da interpretação econômica do direito tributário seria conferir ao fisco poderes amplos ao extremo, resultando, inevitavelmente, em um arbítrio por parte do Estado absolutamente incompatível com o Estado Democrático de Direito em que vivemos.

Ora, o fato de a interpretação econômica do direito tributário ser compatível com outros ordenamentos jurídicos e ser adotada por estes, tais como o ordenamento alemão e argentino, por exemplo, não significa que tal teoria seja compatível com o direito brasileiro, nem tampouco que este deva adotá-la.

## 4. O CONTROLE DO COMPORTAMENTO ELISIVO

### 4.1 Sobre a possibilidade de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Sabe-se que, historicamente, sempre houve um descompasso entre a ânsia arrecadatória do Estado e a vontade natural do contribuinte de economizar no pagamento de tributos. Já foi mencionado que essa tensão é agravada no cenário brasileiro, em que os contribuintes não sentem o retorno que gostariam por parte do Estado. As vias utilizadas pelos cidadãos para evitarem ou diminuïrem a carga tributária são as mais diversas, dentre elas, a via lícita. Ocorre que o Estado, na tentativa de aumentar sua arrecadação e evitar toda e qualquer forma de economia tributária por parte dos contribuintes, inclusive a lícita, procurou editar uma regra geral antielisiva. Resta analisar a compatibilidade de uma norma geral antielisiva com o ordenamento jurídico brasileiro.

A Lei Complementar nº 104 de 2001 acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 116. (...)

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.

A introdução desse parágrafo ao Código Tributário Nacional traduz a tentativa do legislador de criar uma norma geral antielisiva. É dizer, pretendeu-se criar uma norma que impedisse o contribuinte de realizar a prática elisiva, ou seja, de optar, dentre as diversas possibilidades autorizadas pelo ordenamento jurídico, por aquela que melhor lhe convém no sentido de economizar tributos. Percebe-se, portanto, que a intenção foi claramente a de se combater a elisão. Dessa forma, lê-se na exposição de motivos da Lei Complementar 104 de 2001:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, **norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o **combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito**. (grifos não originais)

De início, cumpre ressaltar que, de acordo com a intenção do legislador apresentada pela exposição de motivos da Lei Complementar nº 104, há uma confusão terminológica no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

É que, da redação da exposição de motivos do dispositivo mencionado, infere-se que a elisão fiscal seria uma espécie de planejamento tributário realizado por meio de abuso de forma ou abuso de direito. Ocorre que tal espécie de planejamento tributário não é em que consiste a elisão fiscal. Conforme já exposto, a elisão fiscal é a adoção de modalidades lícitas de negócios jurídicos para diminuir, eliminar ou retardar a incidência tributária. Nesse sentido, aduz Gustavo Fossati:

Elisão é o resultado do aproveitamento lícito das lacunas do sistema, das possibilidades colocadas à disposição dos particulares para seus atos, que justamente são livremente utilizadas por não se enquadrarem em hipótese de incidência de tributo, seja por intenção manifesta do legislador - através de isenções ou através das próprias imunidades na gênese constitucional, âmbito da política fiscal e extra fiscal - seja por simples esquecimento ou desprezo do ato para fins tributários, ocasionando a lacuna. (FOSSATI, 2006, p. 107)

Assim, a tentativa de introdução de uma norma antielisiva ao ordenamento brasileiro conforme a justificativa apresentada não tem razão de ser, já que o conceito de elisão é incompatível com a ideia de planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito. E ainda que se desconsiderasse esta última parte do trecho transcrito da exposição de motivos, que menciona o planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito, a regra também não teria razão de ser, porquanto se estaria tentando combater condutas absolutamente lícitas, o que seria inadmissível.

Outro equívoco legislativo ocorre no sentido de que, da forma com que está disciplinado o parágrafo único do art. 116 do CTN, não há que se falar em uma efetiva inovação no ordenamento jurídico. É que, se a real intenção do legislador foi editar uma norma para o combate de condutas elisivas, este erra ao mencionar a dissimulação na redação da norma. Nesse sentido, a regra fica restrita ao alcance da simulação, no caso a relativa. Isso porque, como já abordado, a dissimulação é espécie de simulação, sob a forma relativa.

Ocorre que, conforme afirmam Paulo de Barros Carvalho e Gustavo Fossati (2006), no ordenamento tributário brasileiro já havia norma relativa à desconsideração de

negócios jurídicos em caso de simulação. Dessa forma, o inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional já dispunha que o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos em que se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em seu benefício, tenha agido com simulação.

Assim, diversas são as críticas com relação à terminologia adotada pelo legislador em relação à sua real intenção. Nesse sentido, Gustavo Fossati assevera:

André Luiz Carvalho Estrella comenta sobre a mesma corrente a que está filiado Paulo de Barros Carvalho. Afirma que a norma não inovou no ordenamento nacional, posto que a hipótese de simulação já existia expressamente no art. 149, VII, do CTN. Critica que a norma, dentro da terminologia apresentada, não atingiu seu objetivo, qual seja, de ser uma norma que vise a coibir e a aniquilar práticas elisivas, porquanto tem como meta proibir a dissimulação. (FOSSATI, 2006, p. 109)

O ordenamento constitucional brasileiro apresenta diversos entraves à aplicação da norma geral antielisiva, dentre os quais se destacam o princípio da legalidade e a vedação da analogia em direito tributário, o que afeta também, conseqüentemente, o princípio da segurança jurídica.

Gustavo Fossati ressalta que os efeitos de soberania absoluta do Estado em relação ao contribuinte cessam após a finalização do processo legislativo, com a promulgação de determinada lei. Isso porque, sob a égide do Estado Democrático de Direito, em oposição a um Estado autoritário, o próprio Estado deve se submeter às leis que cria. Nesse sentido, citando a doutrina de Hans Naviasky, Fossati assevera que a relação entre contribuinte e Estado modifica-se após a promulgação da lei, quando o contribuinte passa a ser obrigado a pagar o tributo conforme previsto em lei e o Estado fica proibido de cobrar dele qualquer tributo que não esteja nela previsto (FOSSATI, 2006).

O princípio da legalidade em Direito Tributário preceitua que, conforme prevê o art. 97 do Código Tributário Nacional, somente a lei poderá estabelecer a instituição, extinção, majoração ou redução, a definição do fato gerador, da alíquota e da base de cálculo de um tributo. Ademais, o referido princípio encontra, por óbvio, respaldo constitucional de acordo com o art. 150, I da Carta Magna, que veda à União, aos Estados e aos Municípios a criação ou majoração de tributo sem prévia lei que o estabeleça. É incontestável, portanto, que não cabe à Administração Pública majorar tributos sem prévia cominação legal.

Ocorre que, ao se admitir uma norma geral antielisiva, confere-se uma legitimidade às autoridades administrativas que extrapola os limites legais. É dizer, se se permite que a Administração desconsidere negócios jurídicos praticados com fins elisivos para considerar um negócio jurídico que esta entenda adequado, o que obviamente acarretará em uma tributação maior ao contribuinte, permite-se a majoração do tributo sem a necessária previsão legal, o que é absolutamente contrário ao princípio da legalidade.

No que concerne ao entrave do princípio da legalidade, Gustavo Fossati cita Hugo de Brito Machado para expor a ideia de que a norma geral antielisão pode acarretar, inclusive, a ampliação da competência tributária da administração. Dessa forma, aduz o autor:

Hugo de Brito Machado alerta para a possibilidade de questionamento da norma antielisão, considerada como ampliadora da competência tributária da administração, frente à impossibilidade de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais, especialmente o Princípio da Legalidade. Mesmo que a norma fosse encarada como mera diretriz hermenêutica, apontando um caminho para o intérprete, estaria ainda a confrontar com o referido princípio, na medida em que estaria conferindo maior importância à realidade econômica do que à forma jurídica, atribuindo legitimidade à conduta da administração tributária para agir conforme a interpretação econômica. (FOSSATI, 2006, p. 113)

Decorre do princípio da legalidade, ainda, o princípio da tipicidade fechada. Assim como em matéria penal, a tipicidade ou taxatividade visa à proibição de tipos abertos, impedindo-se, assim, que o aplicador da norma crie fatos delituosos ou fatos geradores de tributo de acordo com o seu próprio entendimento. Destarte, em direito tributário, o tipo prevê hipóteses taxativas de incidência tributária, vale dizer, é um rol fechado e exaustivo. Dessa forma, somente os fatos taxativamente previstos em lei podem resultar a cobrança de tributos.

Aliás, não fossem a tipicidade fechada e o princípio da legalidade, a segurança jurídica do contribuinte seria seriamente comprometida. De fato, um dos objetivos da tipicidade fechada é justamente garantir a segurança jurídica, estabelecendo-se tipos precisos e, assim, evitando-se margem grande de inexatidão e, principalmente, a possibilidade de arbítrio por parte do aplicador da lei.

Seguindo essa linha de pensamento, de que somente a lei pode criar tipos tributários fechados para garantir a segurança jurídica, cumpre destacar a ideia exposta por Sacha

Calmon Navarro Coêlho de que somente uma forma de interpretação é possível, qual seja, a jurídica. Afirma o autor:

O Direito, alfim, opera pela jurisdicização do fático, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez jurisdicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica. Equipole dizer que em Direito Tributário inexistente técnica interpretativa diversa das usualmente conhecidas. (COÊLHO, 2006, p. 248)

Nesse sentido, a interpretação jurídica revela-se um dos principais alicerces do princípio da segurança jurídica, na medida em que este proíbe que o particular seja surpreendido por modificações legislativas repentinas, ou por interpretações imprevisíveis, e por vezes tendenciosas e arbitrárias, fora da margem legal estabelecida pelos princípios e garantias fundamentais constitucionalizados.

Assim, em um Estado Democrático de Direito, como o que vivemos, o princípio da legalidade atua como um dos principais guias da dinâmica tributária brasileira, servindo de barreira contra atos arbitrários e totalitários, o que era comum nos períodos ditatoriais que marcaram a história de vários países. Desta feita, a prerrogativa de instituir tributos não é do Poder Executivo, mas sim do Legislativo (FOSSATI, 2006), não sendo admissível que se confiram à Administração Pública amplos poderes para criar ou majorar tributos.

Além dos princípios da legalidade, da tipicidade fechada e da segurança jurídica, a norma geral antielisiva encontra óbice, também, na proibição da analogia em direito tributário. Como já foi ressaltado, a tipicidade fechada em direito tributário é fundamental para garantir a segurança jurídica do cidadão. Dessa forma, os tipos em matéria tributária devem ser fechados, englobando situações e conceitos acabados, taxativos e exaurientes, esgotados pelo legislador. A prática de integração normativa é, portanto, vedada, o que impede, conseqüentemente, a aplicação analógica da lei tributária (FOSSATI, 2006).

Vale ressaltar que a analogia é o único meio capaz de alcançar a elisão fiscal, já que se, independentemente do resultado econômico, determinado negócio jurídico não está previsto como hipótese de incidência tributária, não há a ocorrência do fato gerador, porquanto não há a atuação da regra sobre o fato. Assim, a única forma de fazer nascer um fato gerador seria a analogia, que consiste em aplicar a uma situação não prevista em lei a disposição relativa a uma hipótese semelhante. Não é possível, portanto, impedir-se a prática elisiva, uma vez que a

analogia, como única forma de se atingir tais práticas, encontra óbice, em direito tributário, nos princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

Não bastassem os impedimentos já enumerados, a norma geral antielisiva vai de encontro, ainda, com a previsão constitucional que garante a livre iniciativa e a livre concorrência, conforme prevê o art. 170 da Constituição Federal. Assim, tem-se que a economia lícita de tributos é, sobretudo, um objetivo empresarial.

Assim, ao empreendedor é garantido o direito de realizar suas atividades econômicas de forma a minimizar custos e maximizar os lucros, ressalvados, por óbvio, os casos previstos em lei, o que não é o caso das práticas elisivas. Com efeito, a livre iniciativa assegurada pela ordem constitucional confere ao cidadão a liberdade de escolher entre as possibilidades lícitas que lhes são oferecidas pelo próprio ordenamento.

O direito à economia de tributos não pode, portanto, ser restringido, salvo nos casos em que o contribuinte age com simulação, por exemplo, contra a qual já existe norma impeditiva vigente. Assim, a norma geral antielisão encontra óbice em diversos princípios norteadores do sistema jurídico tributário e constitucional, não sendo compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar os institutos da elisão e da evasão fiscal, conceituando, para tal, as figuras do dolo, fraude, simulação e negócio jurídico indireto. Nesse sentido, demonstrou-se que a elisão fiscal opera no campo da licitude, através do negócio jurídico indireto, enquanto a evasão fiscal se situa no âmbito da ilicitude, fazendo parte desta o dolo, a fraude e a simulação. Assim, é possível dizer que, a despeito do objetivo comum da elisão e da evasão fiscal, qual seja o de obter a economia de tributos, a primeira alcança tal objetivo licitamente, ao contrário da segunda, que atinge o resultado pretendido através de meios ilícitos.

O planejamento tributário, que se desenvolve, no Brasil, em um contexto de elevada carga tributária e insatisfação dos contribuintes com os serviços públicos oferecidos de forma deficiente, insere-se no plano da elisão fiscal, ou seja, da economia tributária lícita. Isso porque o planejamento tributário é a organização dos atos jurídicos dos contribuintes para que estes resultem em fatos geradores cuja incidência tributária seja a menor possível, ou, ainda, em não ocorrência de fatos geradores, situação em que não haverá incidência tributária alguma. Lícito e amplamente aceito pelo ordenamento jurídico brasileiro, portanto, o planejamento tributário.

Pela análise de casos concretos de planejamento tributário, pode-se perceber a prática reiterada da autoridade fiscal em autuar os contribuintes sob o único fundamento de que determinado negócio jurídico foi realizado com o objetivo obter a economia tributária. Ocorre que se for admitida a autuação fiscal exclusivamente em razão da intenção do contribuinte em reduzir a sua carga tributária, tem-se que a definição do que é lícito e do que é ilícito dependeria de concluir se o objetivo do contribuinte foi o de pagar menos tributos. Dessa forma, se for verdade a pretensão da Fazenda nesses casos, seria lícito o negócio jurídico que resultou em economia tributária, mas cujo objetivo tenha sido outro que não este, enquanto ilícito aquele cuja intenção tenha sido primordialmente a redução no pagamento de tributos. Tal entendimento levaria à conclusão absurda de que seria criado um imposto sobre o próprio planejamento tributário, o que não seria possível no ordenamento jurídico brasileiro, vez que o planejamento

tributário é absolutamente lícito e não está previsto como fato gerador em norma tributária alguma.

Nesse cenário de planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, analisou-se, também, a corrente da interpretação econômica do direito tributário, que defende o resultado econômico em detrimento da estrutura jurídica adotada. Para essa corrente, tendo em vista os princípios da uniformidade da tributação e da capacidade contributiva, atos jurídicos tributáveis que geram o mesmo resultado econômico praticados por contribuintes de mesma capacidade contributiva devem ser tributados igualmente. Tal teoria não é, contudo, compatível com o ordenamento jurídico pátrio, principalmente em razão do princípio da legalidade, norteador do Estado Democrático de Direito.

Os autores brasileiros que não são adeptos da teoria da interpretação econômica do direito tributário, com os quais compartilho o entendimento, rechaçam o acolhimento de tal teoria pelo ordenamento jurídico brasileiro tendo em vista que, no âmbito do direito tributário, não se admite interpretações não jurídicas. Dessa forma, não seria possível considerar uma interpretação econômica que extrapola o que está expresso em lei. Ademais, a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, veda a exigência ou majoração de tributos sem prévia lei que o estabeleça. De fato, se a interpretação econômica permite uma interpretação além do que está previsto expressamente em lei, exigindo ou majorando tributos, esta não encontra respaldo constitucional, não podendo, portanto, vigorar em nosso ordenamento jurídico.

Tendo concluído pela licitude do planejamento tributário e pela impossibilidade da aplicação da teoria da interpretação econômica do direito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, oportuno mencionar a tentativa legislativa de se criar uma norma geral antielisiva, que, com a Lei Complementar nº 104 de 2001, acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. O referido dispositivo claramente buscou impedir a faculdade do contribuinte de realizar práticas elisivas, que, conforme afirmado reiteradas vezes no presente trabalho, são lícitas. Percebe-se a intenção de se criar uma norma geral antielisiva, vez que a própria exposição de motivos da referida Lei Complementar ressalta o objetivo de se conferir à autoridade administrativa prerrogativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão.

De plano, é possível perceber que, na verdade, não houve inovação legislativa com a introdução do referido parágrafo. É dizer, conforme a redação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, “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”. Com efeito, a dissimulação ocorre quando há simulação relativa, que é uma modalidade de simulação e que não se encaixa na ideia de elisão fiscal. Ocorre que já existia no ordenamento jurídico tributário norma que permite a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa quando o contribuinte age com simulação, como se lê no art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional.

Mesmo desconsiderando que a redação do referido parágrafo menciona dissimulação e esta não é forma de elisão, ainda assim não se pode admitir uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro. O sistema constitucional brasileiro apresenta entraves à aplicação de uma norma geral antielisiva no nosso ordenamento, primordialmente os princípios da legalidade, da tipicidade fechada e a vedação da analogia, refletindo, também, no princípio da segurança jurídica.

O princípio da legalidade preceitua que somente a lei poderá estabelecer a instituição, majoração, extinção ou redução de um tributo. Daí por que se conclui que a Administração Pública não possui a prerrogativa para majorar tributos sem prévia cominação legal. Ora, se a norma geral antielisiva permite à autoridade administrativa desconsiderar determinado negócio jurídico efetuado visando à economia tributária para considerar aquela que entenda adequado, o que resultará, por óbvio, em uma elevação no valor a ser pago pelo contribuinte, permite-se que a Administração majore tributos sem a prévia estipulação legal. É nítido, portanto, a violação ao princípio da legalidade.

Da mesma forma, a norma geral antielisão não respeita o princípio da tipicidade fechada da matéria tributária, que decorre do princípio da legalidade e visa a proibir tipos abertos. Nesse sentido, o aplicador da norma não pode simplesmente criar fatos geradores de tributos de acordo com a sua convicção, porquanto o tipo em direito tributário prevê um rol taxativo e exaustivos de hipóteses de incidência tributária. Também sob esse fundamento, portanto, a norma geral antielisiva não se sustenta, vez que permite que a autoridade fiscal extrapole as hipóteses taxativas previstas na norma tributária.

Os princípios da legalidade e da tipicidade fechada são essenciais para garantir a segurança jurídica. É dizer, o princípio da segurança jurídica proíbe que exista grande margem de inexatidão na aplicação da norma, evitando-se, assim, a possibilidade de práticas arbitrárias por parte do aplicador da lei. Nesse sentido, o tipo fechado e a necessidade de prévia cominação legal para a criação e majoração de tributos garantem a segurança jurídica, razão pela qual, também sob esse fundamento, a aplicação da norma geral antielisiva encontra óbice em nosso ordenamento pátrio.

Outro obstáculo que a norma geral antielisiva encontra é a proibição da analogia em direito tributário. Como ressaltado, o princípio da tipicidade estabelece que os tipos, em matéria tributária, devem ser fechados, de forma a englobar conceitos certos e exaustivos, esgotados pelo legislador. Por esse motivo, a integração da norma não é possível, o que veda, por consequência, a aplicação da analogia em matéria tributária. Sendo a analogia o único meio pelo qual se alcançaria a elisão fiscal, conclui-se, portanto, que a vedação da analogia impede a vigência de norma antielisiva.

Dessa forma, o Estado Democrático de Direito em que vivemos, cuja sistemática tributária é guiada pelos princípios mencionados, que visam a impedir práticas arbitrárias e totalitárias, não fornece condições para que uma norma geral antielisão se sustente. Como foi dito, a norma contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a despeito de ter tido a intenção de servir como norma geral antielisão, em nada inovou em nosso ordenamento, já que se refere a atos praticados com simulação, os quais já possuem dispositivo específico a seu respeito. E mesmo se a referida norma apresentasse inovação legislativa, norma geral antielisiva não poderia ser, visto que incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Adyr Dias. **Analogia em Direito Tributário** - Interpretação Econômica e Norma Geral Antielisiva. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 80, p. 87-95, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: Licidade e Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 999921/PR**. DIREITO CIVIL. VENDA DE ASCENDENTE A DESCENDENTE POR INTERPOSTA PESSOA. CASO DE SIMULAÇÃO. PRAZO QUADRIENAL (ART. 178, § 9º, V, "B", CC/16). TERMO INICIAL. ABERTURA DA SUCESSÃO DO ÚLTIMO ASCENDENTE. Relator Ministro Luis Felipe Salomão. Publicado no DJe de 01/08/2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 01 set. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 918643 / RS**. DIREITO DE FAMÍLIA E SUCESSÕES. RECURSO ESPECIAL. ALIENAÇÕES FEITAS PELO CÔNJUGE VARÃO, FALECIDO, EM NOME DE SUA ESPOSA. MORTE DO VARÃO SEM DEIXAR PATRIMÔNIO. INVASÃO DA LEGÍTIMA. RECURSO PROVIDO. VOTO VENCIDO. Relator Ministro Massami Uyeda. Relatora para acórdão Ministra Nancy Andrighi. Publicado no DJe de 13/05/2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 17 set. 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Elisão e execução fiscal em debate. Revista Jurídica Consulex, ano XI, n. 256, 2007.

\_\_\_\_\_. **A impossibilidade de existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico Brasileiro**. Revista internacional de Direito Tributário. Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT, Belo Horizonte, v.5, p. 245-284, 2006.

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

FARIA, Renato Vilela. **Planejamento tributário: análise de casos**. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Org.). São Paulo: MP Editora, 2010.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

- LONGO, André Koller Di Francesco. **Contingências e aspectos paradigmáticos do planejamento tributário**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, ano 17, n. 88, p. 48-59, 2009.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. Revista dos Tribunais. São Paulo, ano 77, v.638, p. 30-41, 1988.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano de validade**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil 1: parte geral**. 42.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- POSNER, Richard A. **Economic analysis of law**. 5.ed. New York: Aspen Law and Business, 1998.
- RAPOPORT, Anatol. **Lutas, jogos e debates**. Tradução de Sérgio Duarte. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.
- REIS, Élcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ROTHMANN, Gerd Willi. **Planejamento tributário: análise de casos**. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Org.). São Paulo: MP Editora, 2010.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, simulação, abuso de forma, interpretação econômica, negócio jurídico indireto, norma antielisiva**. Curso de Direito Tributário. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). São Paulo: Celso Bastos, 2002.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Ensaio e pareceres de direito tributário material**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- TOMAZETTE, Marlon. **A viabilidade da análise econômica no Brasil**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, ano 15, n. 75, p. 177-198, 2007.
- ZANELLO, Cristina. **Planejamento tributário sob um novo enfoque**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, ano 16, n. 83, p. 86-97, 2008.