

## Planejamento Tributário

### 1. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal

---

#### The narrow borders between tax evasion

(Autor)

**DIOGO LOPES CAVALCANTE**

*Mestre em Processo Civil pela UNIPAR. Especialista em Direito Público pela UNB. Graduado em Direito pela UFPR e Economia pela UNIFAE. Ex-Advogado na Petrobras. Procurador da Fazenda Nacional. diogolcavalcante@yahoo.com.br*

#### Sumário:

- 1 Introdução
- 2 O dever de pagamento de tributos e o direito à sua redução
- 3 Dos conceitos de elisão e evasão fiscal
  - 3.1 Elisão Fiscal
  - 3.2 Evasão Fiscal
  - 3.3 Elusão Fiscal
- 4 Dos princípios constitucionais tributários aplicáveis
  - 4.1 Do princípio da legalidade
  - 4.2 Do princípio da capacidade contributiva
  - 4.3 Do princípio da igualdade
- 5 A Norma Antielisiva – Art. 116, parágrafo único do CTN
- 6 Considerações Finais
- 7 Referências Bibliográficas

**Área do Direito:** Constitucional

#### Resumo:

A elisão e a evasão fiscal são formas de evitar o pagamento de tributos que diferem entre si pela utilização de meios lícitos no primeiro caso e ilícitos no segundo. Ou seja, no fenômeno da elisão fiscal utilizam-se mecanismos legalmente aceitos para diminuição da carga fiscal, por meio do que muitos chamam de planejamento tributário, que apresenta alternativas negociais em transações patrimoniais e societárias

buscando diminuir o custo fiscal incidente. Por outro lado, no fenômeno da evasão fiscal utiliza-se de mecanismos ou ações ilegais de redução de tributos, como declarações falsas ou omissões de informações à Administração Tributária. Com base nessas modalidades e suas respectivas particularidades, cabe refletir acerca de certos conceitos e institutos de Direito Tributário.

### **Abstract:**

The avoidance and tax evasion are ways to avoid paying taxes that differ by use lawful means in the first case and the second illegal. That is, the phenomenon of tax avoidance are used legally accepted mechanism to decrease the tax burden, through what many call tax planning, conducting equity transactions in a previous choices and corporate seeking to decrease the cost incident. Moreover, the phenomenon of tax evasion uses illegal actions or mechanisms for reducing taxes, as misrepresentation or omission of information in official tax administration. Based on these modalities and their particularities, it is to reflect on certain concepts and institutes both Tax Law and Accounting.

**Palavra Chave:** Elisão - Evasão - Planejamento - Tributário.

**Keywords:** Elision - Evasion - Planning - Tax.

## **1. Introdução**

O presente ensaio tem por objetivo analisar a distinção doutrinária entre os mecanismos legais e ilegais de se evitar ou de reduzir o valor dos tributos, chamados de mecanismos, respectivamente, de elisão e evasão fiscal.

De modo que, considerando a dificuldade em muitos casos em se classificar as operações entre operações de elisão ou de evasão fiscal, também será apresentada uma hipótese “intermediária” de evitar o pagamento de tributos, chamada de elusão fiscal. Modalidade em que se verifica a utilização de mecanismos legais para a redução da carga tributária, mas pela simulação de operações negociais que em verdade não são aquelas buscadas.

Tais conceitos, mais a frente, serão analisados em face dos princípios constitucionais, notadamente para esclarecer se há existência de violação da igualdade, capacidade contributiva e legalidade.

E por fim, na perspectiva infraconstitucional, será analisada a chamada norma antielisiva – o art. 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional – que determina a desconsideração de negócios jurídicos cujo propósito não seja negocial, e sim seja de fraudar o fisco.

## **2. O dever de pagamento de tributos e o direito à sua redução**

O dever de pagamento de tributos, ou melhor, o dever fundamental de pagamento de tributos está relacionado com o surgimento dos Estados, em que se verifica que a promoção do bem comum depende da contribuição de toda coletividade. Ou seja, a invasão da liberdade e do patrimônio dos particulares com o dever correspondente de pagamento de tributos se apresenta como contrapartida natural da formação dos Estados e da garantia progressiva de direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

Por outro lado, verificando o particular que dada carga tributária – dado dever no pagamento de tributos – se mostra alta, dificultando o exercício de atividades mercantis ou onerando de sobremaneira a administração patrimonial, busca o particular reduzir o montante devido ao Estado. Notadamente no Brasil, como fato notório, que possui uma alta carga tributária estimada em 40% do PIB (Produto Interno Bruto), cria-se uma inquestionável necessidade de redução do montante devido ao Estado, que se reflete no aumento seja dos mecanismos de elisão, seja dos mecanismos de evasão fiscal.

Enfim, resta inquestionável que os particulares têm dever fundamental ao pagamento de tributos, sendo integrantes daquele Estado; por outro lado, também resta inquestionável o direito destes particulares em procurar, pelos meios legais cabíveis – pelo chamado planejamento tributário –, reduzir a quantia devida. O

professor e juiz federal Alexandre Rossato nestes termos se posiciona:

“Na verdade, o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar os seus atos ou negócios jurídicos de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios. Não haverá fraude ou evasão quando o direito do Fisco ao crédito ainda não tiver sido concretizado. Enquanto não ocorrido o fato gerador, portanto, é legítima a economia do tributo, desde que os atos praticados pelo contribuinte encontrem amparo na ordem jurídica” (AVILA, 2007, p. 241).

O professor Luciano Amaro também reconhece referido direito de economia de tributos, mas dentro daquilo que se reconhece como mecanismos lícitos:

“Os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se nos pressupostos de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica” (AMARO, 2008, p. 229-230).

Ora, como bem afirma Ives Gandra Martins, o tributo é norma de rejeição social. Ou seja, é natural que os contribuintes apresentem rejeição ao pagamento de tributos, de *prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção por ato ilícito* (art. 3.º do Código Tributário Nacional). Entretanto, apesar de se tratar de rejeição social, certo que o tributo se trata de dever fundamental dos particulares. Assim afirma Ricardo Lobo Torres:

“Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição” (TORRES, 2000, p. 320-321).

Nessa linha, no entanto, observe-se que o dever fundamental no pagamento de tributos não decorre de simples mandamento do Estado, mas sim decorre de lei; decorre da determinação da competência tributária instituída a cada membro da federação somado ao comando específico na legislação. O contrário seria ignorar o disposto no art. [5.º, II](#), da [CE](#), “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Pois bem, o dever fundamental de pagar tributos está correlacionado com as regras constitucionais de competência tributária; por outro lado, o direito de por sua observância em patamares justos ou direito de determinação em valores razoáveis está correlacionado com os princípios constitucionais de igualdade, capacidade contributiva e legalidade que serão abaixo tratados. Princípios que se traduzem para muitos autores na ideia de justiça fiscal.

Em outro ponto de vista, também se pode afirmar que o dever fundamental no pagamento de tributos tem amparo no art. [3.º, I](#) da [CE](#), que determina que são objetivos do Estado, dentre outros, a *construir uma sociedade livre, justa e solidária*. Ou seja, a edificação de uma sociedade justa e solidária só é possível com a contribuição de todos por meio dos tributos; assim como a promoção do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza e da marginalidade, além da redução das desigualdades sociais e regionais só é possível com a tributação, com a receita fiscal do Estado.

Emerge desta análise o conceito de cidadania fiscal. Conceito que traz tanto o dever dos contribuintes em

pagar os tributos como o direito de fiscalizar o Estado e cobrar a aplicação de tais receitas em favor da coletividade.

### 3. Dos conceitos de elisão e evasão fiscal

Os conceitos ou a dicotomia existentes entre elisão e evasão fiscal nem sempre foram claros na doutrina e na jurisprudência; atualmente, todavia, resta pacífico o entendimento de que as duas figuras se tratam de formas de evitar o pagamento dos tributos. Em termos gerais o que os distingue é a utilização de meios lícitos no caso da elisão fiscal e ilícitos no caso da evasão. O professor Hugo de Brito Machado bem explica:

“Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga de tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito” (MACHADO, 2004, p. 139).

Tais conceitos, portanto, alimentam a ideia do planejamento tributário, uma espécie de planejamento empresarial voltado para tentativa de diminuição de custos e de otimização de recursos na área fiscal. Trata-se de uma forma de gestão empresarial que atua de forma preventiva antevendo atos e fatos geradores respectivos para determinar o ônus tributário e, em um segundo momento, propor alternativas ou formas de economizar.

Ocorre que, como será abaixo tratado, só se reconhece a legalidade em dito planejamento tributário caso sejam utilizadas opções lícitas para o empresário ou para os administradores patrimoniais.

Razão porque a grande maioria dos autores, e dos profissionais que atuam na área, somente se referem ao planejamento tributário no que diz respeito aos mecanismos de elisão fiscal; fato, todavia, que está distante da realidade.

Ora, notadamente nos casos contemporaneamente chamados de “elusão fiscal”, que serão tratados abaixo, questiona-se a legalidade de dito planejamento tributário em que se simula um negócio jurídico sem o devido propósito negocial, ainda que por meios lícitos.

Quer dizer, o planejamento tributário pode e deve ser utilizado pela observância periódica de documentos contábeis, otimizando o fluxo de caixa das empresas e garantindo investimentos para a expansão dos negócios. Tal planejamento tem como finalidade evitar a incidência do tributo, reduzir o seu montante e postergar o momento de sua exigibilidade.

Enfim, é muito importante fixar os conceitos da elisão e da evasão fiscal, além da ideia de “elusão fiscal”, para permitir o estudo de seus mecanismos e permitir identificar os contornos viáveis do planejamento tributário. Entretanto, reitera-se que a divisão entre os institutos não é muito simples, a ponto do Professor Hugo de Brito chegar a questionar a própria nomenclatura e propor uma inversão das definições:

“Com efeito, elisão e ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão e o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir e eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, esta agindo ilicitamente, na medida que esta eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge esta evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente” (MACHADO, 2004, p. 139).

### 3.1. Elisão Fiscal

Muitos autores conceituam a elisão fiscal como o conjunto de mecanismos lícitos de evitar ou reduzir o pagamento de tributos. Entretanto, tal conceito se apresenta demasiadamente indeterminado.

Melhor conceito se apresenta aquele dos autores que falam que a elisão fiscal se trata da forma de economizar no pagamento de tributos evitando a ocorrência de fatos geradores. Trata-se de mecanismo de antecipar-se e evitar o surgimento da obrigação tributária utilizando outras formas jurídicas lícitas para alcançar um resultado idêntico ou equivalente. Não se trata, portanto, em evitar o pagamento de tributos após a ocorrência dos fatos geradores correlatos, evadindo valores; não se trata, ainda, em dissimular a ocorrência dos fatos geradores. Tais hipóteses, respectivamente, tratar-se-iam das hipóteses que serão tratadas nos pontos 3.2 e 3.3 abaixo.

Enfim, elidir se trata em evitar a ocorrência dos fatos geradores gerando economia de tributos. Cito esclarecimento de Alexandre Ávila:

“De acordo com a doutrina, a elisão seria uma conduta lícita adotada pelo contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador. E a utilização de uma outra forma jurídica para alcançar idêntico resultado que seria tributado caso fosse adotada a sua prática usual. E uma forma de economizar no pagamento de tributos. Ela antecede a ocorrência do fato gerador. Alguns também consideram elisão a evasão lícita. E o planejamento tributário” (ÁVILA, 2007, p. 240-241).

Entretanto, a ideia posta – de que a elisão fiscal propõe o afastamento da ocorrência do fato gerador – não se apresenta em tal simplicidade na prática. Como trata Sacha Calmon Navarro Coelho, para que efetivamente se verifique a utilização de elisão fiscal é imperioso identificar três pressupostos:

“No caso das práticas lícitas visando elidir impostos ou economizar impostos (*tax planning*) são pressupostos:

- a) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar;
- b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
- c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou” (COELHO, 2007, p. 681).

Nesse sentido, indispensável que para configuração da elisão é necessário que o contribuinte ou o gestor vislumbre a ocorrência de um fato gerador; vislumbre que aquele fato ou negócio jurídico que se pretende praticar determine uma obrigação tributária na legislação competente. Em um segundo momento, necessário que este contribuinte verifique uma alternativa ao fato ou negócio jurídico pretendido, verifique a utilização de um outro negócio para alcançar o mesmo fim pretendido. E, por fim, é necessário que este contribuinte certifique-se que esse negócio alternativo (ou determinativo e indiretos como trata o Sacha Coelho) não se trata de um negócio ilícito, que poderia gerar a impossibilidade de imposição de penalidades, afastando o objetivo do instituto que se trata da economia lícita no pagamento de tributos.

Inúmeros exemplos são apresentados pelos autores indicando situações de elisão fiscal; todavia, muitos destes exemplos são polêmicos, por se tratarem de casos de elusão fiscal, que serão tratados no ponto 3.3, e até mesmo casos de evasão fiscal, que serão tratados no ponto 3.2.

Contudo, parece evidente que uma operação crescente de planejamento tributário familiar se trata efetivamente de elisão fiscal. Muito comum ultimamente tem-se apresentado o acúmulo patrimonial em certas famílias, com a geração de rendimentos em função do capital, frente a problemas sucessórios; situação em que muitas famílias optam pela fuga do fato gerador do imposto de renda pessoa física e pela opção pelo fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica, que apresenta alíquota e base de cálculo inferiores, e que promove ganho inegável de profissionalismo na gestão patrimonial de patrimônios

familiares. Eis a criação das empresas de administração de bens próprios.

### 3.2. Evasão Fiscal

A evasão fiscal, para muitos autores, pode ser conceituada como o conjunto de mecanismos ilícitos utilizados para economia de tributos. Todavia, como já tratado no item anterior, tal conceito se apresenta demasiadamente indeterminado.

Parece mais adequado, pois, a ideia de que a evasão fiscal se trata da forma de se esconder ou acobertar fatos geradores já ocorridos, frustrando a ação da fiscalização tributária e frustrando, por consequência, a arrecadação de valores para os cofres públicos. O juiz federal Alexandre Rossato bem trata do tema:

“A evasão fiscal seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudados. E a prática da fraude fiscal com o desiderado de fugir do pagamento do tributo ou diminuí-lo. Através de atos contrários ao ordenamento jurídico, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal. Ela seria posterior a ocorrência do fato gerador. E a evasão ilícita” (ÁVILA, 2007, p. 241).

Ora, evasão fiscal, na acepção terminológica mais precisa, trata-se de forma de se evadir do pagamento de tributos e, por consequência, evadir recursos tributários ilegalmente.

A contrasenso da posição do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que fala dos pressupostos para ocorrência da elisão fiscal – fato tributável, negócios alternativos, inexistência de ilicitude –, pode-se identificar como pressupostos da evasão fiscal: i) fato tributado, fato gerador ocorrido; ii) impossibilidade de afastar o fato gerador pela insurgência administrativa ou judicial; e iii) utilização de mecanismos ilegais para acobertar a ocorrência destes fatos.

Eis que na evasão fiscal o fato gerador ocorreu efetivamente, que foram preenchidos todos os elementos há hipótese de incidência tributária – elementos espacial, temporal, quantitativo, material e pessoal –, com o surgimento ou constituição da obrigação tributária. Ainda, com a ocorrência desta obrigação tributária, decorre a impossibilidade do contribuinte recorrer administrativa ou judicialmente ao lançamento fiscal, demonstrando impropriedade na configuração de algum dos elementos da hipótese de incidência ou demonstrando a ocorrência de alguma ilegalidade ou inconstitucionalidade na legislação que rege a matéria como as discussões que tratam da utilização do chamado regime de caixa no pagamento do imposto de renda pessoa física no caso de recebimento de verbas acumuladas em ação judicial. Por fim, ante a ocorrência de tais fatos geradores e a impossibilidade de discussão administrativa e judicial, aperfeiçoa-se a evasão com a utilização de mecanismos ilícitos para acobertar a obrigação tributária.

Como exemplo da configuração de evasão fiscal pode-se citar o caso da obrigação tributária decorrente do chamado ganho de capital no imposto de renda pessoa física. Com o fenômeno de valorização imobiliária urbana, imagine uma situação em que uma pessoa física realiza a venda de um imóvel urbano pelo dobro do valor que havia adquirido, gerando a obrigação de recolhimento de imposto de renda em função do lucro da operação; nessa hipótese, imagine que o contribuinte, para acobertar a ocorrência do fato gerador, realiza a formalização do negócio em valor abaixo daquele que efetivamente ocorreu, acobertando o ganho de capital na operação. Situação inequívoca de evasão fiscal.


### 3.3. Elusão Fiscal

A elusão fiscal se trata de um conceito novo e ainda não pacífico na doutrina e jurisprudência de direito tributário. Uma nomenclatura que surgiu do trabalho de autores como Heleno Torres na interpretação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que será analisado mais a frente.

Em termos gerais, todavia, pode-se dizer que a elusão fiscal é uma hipótese intermediária entre os conceitos consolidados de elisão e evasão fiscal. Na elusão fiscal o objetivo dos agentes é o mesmo – a economia de tributos –, os mecanismos utilizados são lícitos e a operação é traçada antes da ocorrência do fato gerador assim como na elisão, mas prevalece o intuito fraudulento assim como na evasão fiscal. Isso porque, na

elusão fiscal são utilizadas outras formas de negócios jurídicos lícitos para economia fiscal, mas sem o propósito negocial aplicado, mas sim com o mero propósito de frustrar a aplicação lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu. Assim explica o professor Ricardo Alexandre:

“Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação” (ALEXANDRE, 2010, p. 290).

Ora, a partir da aprovação da chamada norma antielisiva (art. 116 parágrafo único do  CTN) a chamada elusão fiscal passou a não ser aceita pelo direito tributário brasileiro, assim como já ocorria com a evasão fiscal, conforme previsto nas hipóteses de lançamento de ofício do art. 149 do mesmo diploma.

Para muitos autores que preferem não utilizar a nomenclatura elusão fiscal explicam que tais situações descritas podem ser chamadas de espécies de elisão ineficaz, de elisão fiscal não aceita pelas Fazendas Públicas. Para outros autores, por sua vez, a elusão fiscal apresenta muito mais correlação com a evasão fiscal, como o Paulo Caliendo, que apresenta diversas características diferenciadoras:

“a) Modo de descumprimento: a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto a elusão é o descumprimento indireto da norma.

b) Natureza dos atos negociais: a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos.

c) Momento da conduta: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador, enquanto a elusão é o descumprimento independente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência.

d) Natureza da violação: a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não fazer algo), enquanto a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.

e) Quanto à causa negocial: na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente, cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo; somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência da causa” (CALIENDO, 2009, p. 241).

Exemplo típico de elusão fiscal se trata de uma operação de doação de um imóvel revestida da forma de uma compra e venda, objetivando o recolhimento de uma alíquota menor de tributos na transferência patrimonial. Situação típica de uma forma jurídica incoerente com a forma utilizada.

O professor Heleno Torres assim explica o tema:

“(…) o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica” (TORRES, 2003, p. 189).

Exemplo típico de elusão fiscal se trata de uma operação de doação de um imóvel revestida da forma de uma compra e venda, objetivando o recolhimento de uma alíquota menor de tributos na transferência

patrimonial. Situação típica de uma forma jurídica incoerente com a forma utilizada.

Nesse cenário, os autores correlacionam a elusão fiscal com três conceitos presentes no direito civil: abuso de forma, abuso de direito e simulação. O professor Luciano Amaro bem explica:

“Nesse cenário e que se põem as discussões sobre o abuso de forma, o abuso de direito e a simulação.

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negocio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.

Em certa medida confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, so estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua pratica.

Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negocio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doacao, ocultando o pagamento do preço” (AMARO, 2008, p. 231).

Ou seja, a elusão fiscal pode ser caracterizada pela utilização pelo contribuinte de uma forma jurídica anormal (abuso de forma), de uma forma jurídica inaplicável ao caso utilizado (abuso de direito) ou de uma forma jurídica simulada (simulação). Todas situações voltadas para economia no pagamento de tributos.

Note-se, por fim, que é consenso na doutrina a necessidade do legislador determinar os procedimentos administrativos a serem adotados e as hipóteses em que as figuras de abuso de forma e de direito, além da simulação, serão coibidas na fiscalização tributária:

“A lei ordinária estabeleceria os procedimentos que deverão ser tomados pela autoridade administrativa para que sejam combatidos certos planejamentos tributários que serão adotados com abuso de formas ou de direito com nítido escopo de evitar a incidência dos tributos que seria devido caso fosse utilizada a forma usual para a prática daquele ato ou negócio jurídico” (ÁVILA, 2007, p. 245).

#### 4. Dos princípios constitucionais tributários aplicáveis

Os princípios compreendem a base que alicerça todo o sistema jurídico. No direito tributário, especialmente, os princípios se mostram particularmente importantes porque se tratam de garantias dos contribuintes frente a atuação dos entes federativos tributantes.

Os princípios que determinam as fronteiras de atuação estatal sobre dois valores ou direitos individuais centrais: liberdade e patrimônio. Uma invasão do Estado, legitimada pelo mais remoto contrato social entre particulares (sociedade) e governantes, que se apresenta como instrumento necessário, inevitável. Assim trata Sacha Calmon Navarro Coelho:

“O que caracteriza os princípios e o que estabelecem um comportamento especifico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a intepretacao dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo” (COELHO, 2007, p. 95).

Na análise dos institutos da elisão e da evasão fiscal, além da ideia de elisão ilícita (chamada de elusão fiscal), contudo, o estudo dos princípios constitucionais tributários se apresenta mais complexo. Ora, a utilização de artifícios ou do planejamento tributário para redução do montante devido ao fisco pode, em alguns casos, determinar uma violação aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e até mesmo da legalidade, como será abaixo tratado separadamente.

##### 4.1. Do princípio da legalidade



O princípio da legalidade tributária, em síntese, apresenta-se a obrigatoriedade de lei em sentido estrito para o Estado criar ou aumentar tributo. Um princípio que constitui direito fundamental do contribuinte. Eis o texto da Constituição Federal:

“Art. <sup>RTD</sup>150, I, <sup>RTD</sup>CF: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Trata-se da criação ou aumento de tributos que somente pode se dar por cada um dos poderes legislativos dos entes federativos. A possibilidade de somente a vontade popular, dos administrados representados nos órgãos legislativos, determinar a extensão e alcance da carga tributária, em função das necessidades e prioridades apresentadas.

Leis que devem conter os seguintes itens em *numerus clausus*: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa (sanção) e fato gerador. Nesse sentido:

“A lei deve trazer todos os elementos necessários à perfeita identificação e mensuração do tributo. São considerados, por parte da doutrina, elementos mínimos indispensáveis: a) elemento material (pressuposto de fato para a incidência da norma e surgimento da obrigação tributária); b) elemento subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária); c) elemento financeiro (base de cálculo e alíquota). Outros autores, de forma mais detalhada, referem todos os aspectos que a hipótese de incidência tributária contém: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto quantitativo; d) aspecto temporal e e) aspecto espacial” (PAULSEN, 2005, p. 835).

Importando o conceito do princípio da legalidade tributária para a discussão tratada no presente trabalho – da evasão e elisão fiscal – resta inevitável recorrer à definição constitucional do art. 5.º que diz que *ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*.

Ou seja, caso o contribuinte realize alguma operação de elisão fiscal, afastando a ocorrência do fato gerador pela utilização de alguma forma ou negócio jurídico, não haverá ele de pagar o tributo, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Em sentido oposto, caso o contribuinte se utilize de algum mecanismo de evasão fiscal para evitar o pagamento de tributos, procurando acobertar ou reduzir quantitativamente a hipótese de incidência, inevitável que ele seja punido, que sofra a devida sanção tributária além da obrigação de recolhimento. Contudo, observe que, também a luz do princípio da legalidade, não é possível obrigar o contribuinte a *deixar de fazer* algo senão em virtude de lei.

Assim trata o professor Hugo de Brito Machado:

“Recorde-se que o princípio da legalidade e, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar princípio da legalidade tributária (...) (MACHADO, 2004, p. 90).

#### 4.2. Do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva e o princípio fundamental da Constituição que procura frisar a justiça fiscal. Eis o texto da Constituição:

“Art. 145, § 1.º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva determina a proporcionalidade da tributação em face da

capacidade econômica do contribuinte. Os professores e juizes federais Alexandre Rossato e Leandro Paulsen assim explicam:

“Em outras palavras, o imposto deve ser estruturado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte em suportar a carga tributária, a ponto de ela não comprometer a própria subsistência do devedor. Ou seja, o respeito ao princípio deve ser visto em termos subjetivos, verificando-se a pessoa do sujeito passivo, a fim de protegê-lo de uma carga tributária que, para ele, seria insuportável (ÁVILA, 2007, p. 70).

A possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se tira que o princípio encontra campo maior de aplicação nos tributos com fato gerador não vinculado. A proibição do confisco e a preservação do mínimo vital, como decorrências do princípio da capacidade contributiva, impõem-se relativamente a qualquer espécie tributária” (PAULSEN, 2005, p. 78).

Observe-se, todavia, que a expressão constitucional “sempre que possível” indica que o princípio será realizado apenas de acordo com as possibilidades técnicas de cada espécie tributária e cada situação posta. No caso do IR, por exemplo, será possível a adoção de alíquotas diferenciadas, em progressividade (CASSON, 2006, p. 83), para se atingir mais gravosamente a maior riqueza tributável; diferentemente, no caso do ICMS, a diferenciação de alíquotas em função dos contribuintes mostrar-se-á inadequada, sendo necessário adotar outros critérios em função dos produtos, por proporcionalidade.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva possui vários meios de exteriorização; seja da proporcionalidade, com alíquotas fixas em bases de cálculo variáveis para impostos indiretos (que repercutem no consumidor final do bem) como o ICMS e o IPI, ou seja, da progressividade, como técnica de variação de alíquotas e bases de cálculo variáveis para impostos diretos.

Por fim, para além das técnicas de progressividade e proporcionalidade, pode-se falar da definição de alíquotas pelo princípio da seletividade, em razão inversa da essencialidade do bem. Uma técnica que consta expressamente na Constituição para o ICMS e o IPI; tributos em que o ônus tributário repercute no consumidor final. Ou seja, a seletividade desses bens procura combater a regressividade natural de bens essenciais e de primeira necessidade, que são adquiridos em maior escala pela população de menor renda.

Ora, a utilização dos mecanismos de elisão ou evasão fiscal, além dos chamados mecanismos ineficazes de elisão (chamados de elusão fiscal), pode tornar as técnicas utilizadas no cerne do princípio da capacidade contributiva totalmente impróprias. Quer dizer, a adequação da carga tributária em relação às particularidades dos contribuintes pode se apresentar inócua frente aos meios de planejamento tributário, tendo em vista que as Fazendas Públicas poderão estar diante de informações incompletas, imperfeitas ou deturpadas frente à qualificação do contribuinte e dos fatos geradores postos.

A utilização da progressividade no imposto de renda das pessoas físicas, por exemplo, tem-se apresentado como uma técnica do princípio da capacidade contributiva que se apresenta eficaz apenas para aquelas pessoas que estão no mercado formal de trabalho, notadamente funcionários públicos. Isso porque muitas pessoas que recebem rendimentos no mercado informal os omitem, utilizam mecanismos de evasão fiscal para acobertar o fato gerador, apresentando renda inferior à verdadeira.

Por sua vez, a ideia da proporcionalidade no imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) – que apresenta alíquotas fixas quaisquer que sejam os valores dos bens – pode ser questionada ante a opção de muitas empresas, que utilizam mecanismos de elisão fiscal, pela locação de veículos e não sua compra.

Por fim, a ideia de seletividade – com a fixação de alíquotas maiores em função do caráter supérfluo dos produtos (CASSONE, 2006, p. 413) – já tem se mostrado como um dos principais determinantes da evasão fiscal em grande escala para produtos como o cigarro, que apresenta IPI elevado; trazendo contigo, infelizmente, problema graves de contrabando e descaminho.

Enfim, o princípio da capacidade contributiva, que torna mais complexos os mecanismos de imputação e valoração da tributação, podem determinar uma elevação perigosa da evasão fiscal ou abuso de mecanismos duvidosos de elisão fiscal (muitas vezes chamados de elusão fiscal).

#### 4.3. Do princípio da igualdade

O princípio constitucional da isonomia tributária reproduz o princípio geral da igualdade da Constituição no art. 5.º, *caput*. Princípio notadamente dirigido para o legislador, para os órgãos da atividade legislativa, mas sem esquecer dos intérpretes. Eis o texto apresentado:

“Art. <sup>RTD</sup> 150, <sup>RTD</sup> CE: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Trata-se da vedação ao tratamento desigual daqueles que se encontram em situação de equivalência, de equipolência. Um comando que visa inibir privilégios odiosos e que apresenta critérios objetivos. Transcrevo:

“A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, nada revela. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa a isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que haja razão suficiente para tanto, sem que esteja o tratamento diferenciado alicerçado em critério justificável de discriminação. Em matéria tributária, as distinções podem se dar em função da capacidade contributiva ou por razões extrafiscais que estejam alicerçadas no interesse público” (PAULSEN, 2005, p. 212).

Um critério que determina a tributação de quaisquer pessoas, uma vez que a capacidade tributária passiva é plena (art. 126, *caput*, do Código Tributário Nacional), sendo irrelevantes incapacidade civil, ilicitude etc. Com efeito, é a aplicação da máxima “tributo *non olet*” (não cheira).

Ora, a utilização dos mecanismos de elisão ou evasão fiscal por um contribuinte que se encontra em situação idêntica a outro, naturalmente, determinará um desequilíbrio do princípio da igualdade. A Fazenda Pública, infelizmente, passará a adotar tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente.

Como exemplo, já citado anteriormente, imagine duas famílias com um patrimônio de 20 milhões de reais direcionados para locação. Imagine, nesse cenário uma renda mensal equivalente de 100 mil reais (0,5%); todavia, imagine que uma das famílias apresenta esse patrimônio em nome dos seus membros, sujeitos a uma tributação de IRPF de até 27,5% (que reduzirá os rendimentos para algo próximo a R\$ 75 mil mensais) e imagine uma das famílias com os imóveis em nome de uma pessoa jurídica sujeito ao IRPJ de 10% (que reduziria os rendimentos para R\$ 90 mil mensais). Eis a prova de desequilíbrio do princípio da igualdade.

#### 5. A Norma Antielisiva – Art. 116, parágrafo único do CTN

A norma antielisiva e o apelido que a doutrina deu para o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar 104/2001.

Referido dispositivo, em síntese, estabelece restrição para a utilização de mecanismos de elisão fiscal. Quer dizer, a partir da LC 104/2001 não apenas a evasão fiscal, mas também a elisão fiscal em certos casos (ou elusão fiscal) passa a ser considerada ilegal e sujeita às devidas penalidades administrativas.

Ora, o parágrafo único do art. <sup>RTD</sup> 116 do <sup>RTD</sup> CTN autoriza as autoridades administrativas fiscais a

desconsiderar os negócios administrativos, direcionados para a economia de tributos, utilizados com simulação, abuso de forma e abuso de direito. Transcrevo:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstancias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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”.

Observe-se, todavia, como consta no final de tal dispositivo, que tal norma ainda é inaplicável face a ausência regulamentação, que deve ser feita por lei ordinária. De modo que, dada lei deve indicar expressamente os critérios e procedimentos a serem tomados pelas autoridades fazendárias, para notadamente atender ao princípio da segurança jurídica.

Nesta regulamentação o legislador deve apresentar os critérios objetivos para a identificação das condutas elisivas não aceitas pelo ordenamento jurídico; ou seja, deverão ser diferenciadas as condutas elisivas e elusivas em função da causa jurídica e a compatibilidade da estrutura dos negócios realizados.

O professor Alexandre Rossato bem explica que a citada norma antielisiva esta amparada na chamada teoria da interpretação econômica do direito que não foi originariamente contemplada no Código Tributário Nacional. Essa teoria determina que a interpretação e a aplicação das leis fiscais deve levar em consideração a finalidade econômica. Eis as palavras de Rossato:

“Essa norma concebida para permitir a autoridade fazendaria o combate ao planejamento tributario ilegítima, conferindo-lhe poderes para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de forma ou de direito. E a chamada norma antielisao fiscal, baseada na teoria da interpretação econômica do fato gerador.

A teoria da interpretação econômica, ou a preponderância do conteúdo econômico sobre a forma jurídica, atem-se aos efeitos econômicos dos fatos ou negócios, ignorando a forma jurídica adotada. Esta teoria teve origem no direito alemão. Na interpretação das leis fiscais deveria ser levada em consideração a sua finalidade. Ou seja, a obrigação tributária não poderia ser excluída mediante o abuso de formas do direito, devendo ser buscado o significado das leis tributárias. De acordo com esta teoria, e legítimo que o Fisco ignore a forma jurídica escolhida pelas partes na realização de determinado ato jurídico que teve por escopo afastar a incidência tributária que fatalmente ocorreria se o contribuinte tivesse eleito outra forma” (ÁVILA, 2007, p. 240).

Todavia, note-se que a incorporação da citada interpretação econômica pelo parágrafo único do art. <sup>RTD</sup> 116 do <sup>RTD</sup> CTN se apresenta de certa forma contraditória com outros dispositivos. Aliomar Baleeiro, nessa linha, entende tímida a inserção dessa teoria, exatamente por considerar que *a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado* (art. <sup>RTD</sup> 110 do <sup>RTD</sup> CTN). Assim trata Baleeiro:

“Parece certo, pois, que o <sup>RTD</sup> CTN se apresenta tímido quanto a interpretação econômica: insinua, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrario, o primado do Direito Privado quanto a definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico, quanto utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Lei Orgânicas do DF e dos Municípios” (BALEIRO, 2000, p. 689).

De qualquer forma, qualquer que seja o enfoque abordado – pela interpretação econômica ou não –, certo que a norma antielisiva determina que a autoridade administrativa, após a devida regulamentação legal, *poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador dos tributos*. Isso significa que o aplicador da norma poderá alcançar situações não previstas nela, assim como trata Hugo de Brito Machado:

“Assim, quando se fala em norma geral antielisiva, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polemica a respeito dos referidos limites, vale dizer, em torno do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária. Polemica que nos leva ao terreno da hermenêutica, pois, na verdade, a verdadeira questão que se instaura é uma questão de interpretação jurídica” (MACHADO, 2004, p. 139).

Ou seja, a norma antielisiva visa coibir as operações negociais em que o negócio real é encoberto por um negócio aparente para evitar ou reduzir a incidência de tributos. Nestes casos, conforme dada previsão normativa, os agentes administrativos podem desconsiderar ou desclassificar (como prefere Sacha Navarro Coelho) os negócios aparentes:

“O art. 116, parágrafo único, é norma anti-simulatoria genérica, implicando sempre a ilicitude (o contribuinte fraudula ou simula absolutamente ou encobre um negócio real por outro aparente, praticando a chamada simulação relativa). A regra do art. [116, parágrafo único](#), do [CTN](#), permite ao Fisco desclassificar as formas simuladas, colocando-lhe os ônus da prova” (COELHO, 2007, p. 681).

Quer dizer, *nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica* (AMARO, 2008, p. 238). Mais do que isso, o legislador passou para autoridade administrativa o poder não só de identificar citada simulação, como também a desclassificar a operação, passando a considerá-la como a verdadeira situação jurídica objeto da operação.

Esse dispositivo, de tal forma, reflete a adoção pelo legislador brasileiro pelo método da desqualificação administrativa e não pelo método da colmatação legislativa. No método da desqualificação administrativa as autoridades administrativas recebem uma autorização genérica do legislador para identificar as situações de fraude à lei ou de abuso de direito e promover a competente desqualificação dos negócios, impondo-lhes a qualificação do negócio real. Diferente seria o método da colmatação legislativa do direito anglo-saxão em que é dever do legislador estipular cada uma das situações de elisão fiscal não aceitas pelo ordenamento. Assim explica Sacha Navarro Coelho:

“Para combater a elisão lícita, existem dois métodos:

a) o método da colmatação legislativa, comum nos países cuja Constituição ou legislação proíbem a analogia. São as *special rules* do Direito inglês. Caso por caso, o legislador vai fechando as brechas. É o caso, ainda, do art. 109 do Código Tributário Nacional. Que permite ao legislador estender ao negócio ou ato extratípico o regime tributário do regime típico alcançado pela tributação.

b) O método da desqualificação administrativa, a partir de uma permissão genérica (norma geral antielisiva ou *general rules*) Neste método, o uso da analogia e a prevalência do Estado-Administração são imprescindíveis. A partir de teses como a do Teste de Finalidade Negocial (*Business Purpose Test*), a do *Disregard* (Desconsideração da Pessoa Jurídica), a da fraude à lei ou de abuso de direito, confere-se aos fiscais o poder, independentemente de ser lícita a forma determinativa adotada, de desqualificar e requalificar o negócio extratípico, aplicar-lhe a tributação do negócio típico que ele, subjetivamente, entende ser devido” (COELHO, 2007, p. 681-682).

Enfim, em síntese, o método da desqualificação administrativa adotado busca combater as situações de

simulação (ÁVILA, 2007, p. 242), de negócios jurídicos que apresentam formas distintas daquelas que ele deveria apresentar.

Note-se, contudo, que a norma posta no art. <sup>RTD</sup> [116 parágrafo único](#) do <sup>RTD</sup> [CTN](#) não é a única no ordenamento jurídico brasileiro que coíbe situações de simulação. O art. 166 do CC bem determina que são nulos os negócios jurídicos que *não revestir a forma prescrita em lei e que tiver por objetivo fraudar lei imperativa*. Assim explica o professor Alexandre Rossato:

“O art. 166 do CC dispõe que é nulo o negócio jurídico quando, entre outros casos, não revestir a forma prescrita em lei ou tiver por objetivo fraudar a lei imperativa (incisos IV e VI). Também comina de nulidade o negócio jurídico simulado, estabelecendo que haverá simulação quando os negócios aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem, ou transmitem, quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pos-datados” (art. 167, § 1.º, I, II e III) (ÁVILA, 2007, p. 242).

Ocorre que a norma antielisiva tributária, diferentemente das normas citadas do <sup>RTD</sup> [Código Civil](#), exige regulamentação legislativa. A pergunta que se faz, nessa linha, a luz da teoria do diálogo das fontes – que permite que um sistema normativo “empreste” normas de outra –, e se é possível que o intérprete do direito tributário pode aplicar a norma antielisiva sem a devida regulamentação posta. Diria a ampla maioria da doutrina que não, que não é possível quaisquer efeitos restritivos de elisão fiscal; contudo, para outros, poderia se dizer que a norma posta, sem a regulamentação, serve como *diretriz hermenêutica*, como um caminho para o intérprete e para a autoridade administrativa.

De todo modo, antes desta discussão quanto à aplicação imediata ou não da norma antielisiva, muitos autores questionam a sua constitucionalidade. Dizem estes autores que a citada norma é inconstitucional porque viola o princípio da legalidade tributária (art. <sup>RTD</sup> [150, I](#) da <sup>RTD</sup> [CF](#)), por possibilitar a autoridade administrativa exigir tributo ou aumenta-lo, a luz do caso concreto, sem lei específica que o determina. Situação que, para outros, determinaria violação ao princípio da segurança jurídica, para o direito fundamental do contribuinte a antever as consequências de seus atos. Raciocínio que conduziria para uma violação direta a uma cláusula pétrea da Constituição Federal amparada em seu art. 60 § 4.º. Hugo de Brito Machado assim pontua:

“Colocada, como esta, em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais à tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo.

(...) A definição legal do fato gerador do tributo e, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminosa, e garantia do cidadão contra o arbítrio.

Alias, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida e por Emenda, a norma antielisiva, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais” (MACHADO, 2004, p. 139).

Posição que Sacha Calmon também ostenta: *Entre nós, os princípios da legalidade, tipicidade e proibição da analogia impedem a norma geral antielisiva* (COELHO, 2007, p. 682).

Certo, contudo, independente da ampla posição doutrinária contrária, que o Supremo Tribunal Federal até a presente não reconheceu a inconstitucionalidade da norma antielisiva e nem o poder legislativo aprovou lei ordinária tendente à sua regulamentação. De tal sorte, a matéria se encontra em um certo limbo jurídico objeto das mais vastas especulações acadêmicas como a presente.

## 6. Considerações Finais

Com a conclusão do presente estudo, estabeleceu-se o dever jurídico dos indivíduos pertencentes a um dado Estado a pagar tributos e, por outro, fixou-se o seu direito a procurar mecanismos de redução desta carga fiscal.

Dentre os mecanismos de redução da carga fiscal foram diferenciados os mecanismos de elisão e de evasão fiscal, os mecanismos permitidos e fraudulentos de economia tributária, além daqueles que seriam aparentemente permitidos – chamados de elusão fiscal –, em que ocorre abuso de formas legais.

Tais mecanismos, também chamados de planejamento tributário, passaram a ser analisados a luz de três princípios constitucionais tributários: legalidade, igualdade e capacidade contributiva. E, por fim, foi especificamente analisado o comando posto no art. 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional – chamada de norma antielisiva –, que restringe os limites da chamada elisão fiscal.

De modo que, evidente que os contribuintes podem realizar operações para economia de tributos, antecipando-se a ocorrência dos fatos geradores, encontrando alternativas lícitas para alcançar os mesmos fins pretendidos gastando menos tributos. Conclusão que Rubens Gomes de Sousa já apresentava desde a década de 1970:

“(…) o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se de na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis” (SOUSA, 1975, p. 473).

Mesmo diante da norma antielisiva tratada, independentemente das discussões em torno da constitucionalidade e necessidade de regulamentação, certo que as formas lícitas de economia tributo, quando não importarem em simulação negocial, permanecem aceitas pelo ordenamento independentemente da nomenclatura e dos conceitos adotados, como frisou-se no presente estudo. Assim como conclui Roque Carrazza:

“O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária” (CARRAZZA, 2006, p. 279).

## 7. Referências Bibliográficas

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. Malheiros: São Paulo, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura "sui generes")*. São Paulo: Dialética, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- \_\_\_\_\_. BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições no sistema tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

### **Pesquisas do Editorial**

- O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN À LUZ DOS CONCEITOS DE ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL, de Fábio Zylbert - RTrib 43/2002/34
- PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A BUSCA DO EQUILÍBRIO PERDIDO, de Daniel Leib Zugman - RT 929/2013/461
- O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRÊNCIA DO DIREITO FUNDAMENTAL À AUTONOMIA PRIVADA E A RESTRIÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN, de Cláudio de Oliveira Santos Colnago - RTrib 109/2013/269