



CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE BRASÍLIA – CESB
INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE BRASÍLIA - IESB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

Bruno Leonardo Lopes de Lima

Resumo

Este trabalho trata da questão do planejamento tributário, sua licitude e seus limites. Discorre sobre a elisão fiscal, evasão fiscal, suas diferenças terminológicas e práticas, explanando seus conceitos e diferenças. Trata também da lei complementar nº 104 que tem como objetivo a eliminação da elisão. O presente trabalho tem como objetivo principal demonstrar a necessidade e a licitude do planejamento tributário diante da situação econômica que vive os cidadãos e as empresas diante da alta carga tributária imposta no país.

Palavras-chaves: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Norma anti-elisiva.

1 INTRODUÇÃO

O desejo do homem de sempre pagar menos e ganhar mais, fez com que ele procurasse meios para evitar o pagamento de tributos. Dessa forma, aparece no âmbito jurídico, mais especificamente no direito tributário, o planejamento tributário.

A alta da carga de tributos, aliada ao alto custo para manter a subsistência da própria vida e de empresas, aliado ao aumento dos gastos da máquina pública, fez com que ocorresse uma procura indiscriminada para a diminuição do pagamento desses tributos, com o objetivo de manter-se em um mercado competitivo, onde o custo de produção e o preço final passado ao consumidor são fundamentais para a existência dessas empresas.

Segundo as palavras de Navarro ¹, sendo a obrigação tributária *ex-lege* (v.g. art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional), a vontade das partes não pode alterá-la, uma vez ocorrido o fato gerador. Em sentido contrário, a vontade das partes não pode criá-la, não tendo ocorrido o fato gerador. Por isso, se o contribuinte se antecipar à ocorrência do fato gerador, pode escolher, entre as vias legais disponíveis para a realização do ato pretendido, a que lhe for menos onerosa. É a essa atividade que chamamos de planejamento tributário.

Neste diapasão, com o início da globalização e a criação dos grandes blocos econômicos e aumento da carga tributária, aparece com mais intensidade o planejamento tributário, onde grandes empresas procuram minimizar o pagamento de seus tributos e usam este instituto para se desonerarem de tamanha carga tributária.

Atualmente o planejamento tributário tomou grandes proporções, devido à elevada carga tributária que sufoca os cidadãos e as empresas, bem como o aumento incessante dos gastos da máquina pública. Hoje muitos administradores de empresas e conhecidos estudiosos do campo jurídico, principalmente do direito tributário, vêem o planejamento do pagamento de tributos, como uma atividade extremamente fundamental e necessária para a sobrevivência de empresas em um mercado altamente competitivo e também de cidadãos que pagam demasiadamente tributos e não recebem do Estado uma proposta para a diminuição da carga tributária.

Baseado nestas questões o que se procura esclarecer no presente trabalho é a licitude do planejamento tributário, demonstrando seu limite e as diferenças de sua natureza em relação a atos praticados com a intenção de burlar o Estado, como a evasão fiscal.

2 O FATO GERADOR

Salientamos, aqui, a relevância da caracterização do fator gerador e da obrigação tributária, para a eventual distinção entre a elisão e a evasão fiscal.

O termo fato gerador é fundamental para o direito tributário, pois é a partir da prática desse ato, previsto em lei, que surge uma obrigação tributária.

¹ NAVARRO, Rútea. *Elisão Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo. Dialética, 1998. v.2. p. 148.

Este termo não é exclusivamente do direito tributário, ele é usado também no direito penal, mas se observarmos com bastante atenção, este é um termo fundamental para qualquer área do direito, uma vez que toda e qualquer regra jurídica tem uma hipótese de incidência, seja qual for, comercial, civil, constitucional e outras.

Para Ruy Barbosa Nogueira ², fato gerador, no sentido integral, é o conjunto de pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.

Portanto, baseado na situação de fato, construída de forma abstrata, a sua realização causará uma situação concreta. Essa realização de um fato abstratamente previsto pelo legislador, causará uma obrigação de pagar um tributo para o Estado.

Dessa forma, o fato gerador nada mais é que uma previsão do legislador para uma situação hipotética que causará uma obrigação de pagar um tributo ao Estado.

Porém, vale ressaltar que o fato gerador se divide em duas subespécies. O fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória. O CTN ³ faz essas distinções. Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária à sua ocorrência.

Segundo Calmon ⁴, o que se quis dizer com este artigo, foi que o fato gerador descrito em lei (legalidade), contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente.

Dessa feita a realização de uma situação prevista em lei, uma vez praticada, gera uma obrigação perante o Fisco.

No que tange o fato gerador da obrigação acessória, o Código Tributário Nacional ⁵ a conceitua, em seu art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impões a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142.

³ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional*, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.582.

⁵ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

A forma de descrição da situação de fato para a caracterização da obrigação acessória é equivocada, conforme pontua o ilustre tributarista Sacha Calmon ⁶. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’; decorrem de prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’, etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se o fato gerador da obrigação acessória é ‘qualquer situação’ que, na forma da ‘legislação aplicável’, impõe a ‘prática ou abstenção de ato’. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei, cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material.

Esse entendimento, da lavra de nome de peso na ciência jurídico-tributária, decorre de interpretação *contra legem*, embora seja o mais desejável em face do Estado Democrático de Direito no qual se insere ao menos na parte em que afirma a necessidade de lei estrita para criar obrigação acessória, obedecendo ao princípio da legalidade em toda a sua amplitude. ⁷

3 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária, em seu conceito próprio, é um dever do sujeito passivo (aquele que pratica um fato gerador previsto em lei), em pagar ao Estado um tributo por conta da prática daquele ato.

Se “A” celebra um contrato de compra e venda de um imóvel com “B”, tem-se perante o direito privado um negócio jurídico. As duas partes manifestam interesse pelo resultado almejado. Dessa venda, surge uma obrigação de pagar um tributo para o Estado, que nesse momento se torna credor, porém esta situação de credor não decorre de vontade própria, mas de uma situação que estava prevista em lei. Portanto, a partir do momento da prática de um fato previsto em lei é que surge a obrigação tributária.

A obrigação tributária se divide em principal e acessória, conforme conceitua o Código Tributário Nacional. ⁸

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional*, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.583.

⁷ MOURA, Lana Mara Pessoa de. O fato gerador da obrigação acessória. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 428, 8 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5632>>. Acesso em: 02 nov. 2006.

⁸ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A obrigação principal surge perante um fato previsto em lei(fato gerador). Da prática desse ato, surgirá uma obrigação(principal) em que o sujeito passivo terá que pagar um tributo ao Estado.

A obrigação acessória, na verdade, não possui previsão de fato gerador estatuído em lei. Ela decorre apenas de comandos legais como e emissão de notas fiscais, a entrega de declaração de imposto de renda e a documentação de um estoque de mercadorias. Portanto, esta distinção é importante para diferenciar uma obrigação principal e uma acessória.

No parágrafo terceiro, a obrigação acessória se torna principal quando estas situações não são respeitadas e por estes motivos, gera-se uma sanção que mudará completamente a caracterização da obrigação acessória, pois ela passará a ser principal no momento em que o sujeito passivo deverá pagar uma multa pecuniária e esta multa se tornará uma obrigação principal.

Dessa forma, no primeiro caso, o dever é autônomo, já que as pessoas obrigadas, elas próprias, se obrigam, ou seja, contraem deveres por vontade própria. No segundo caso – e o fenômeno ocorre tanto no Direito Privado como no Direito Público – o obrigado o é não porque quis, mas porque outra vontade o tornou sujeitado a um dado dever.⁹

Portanto, não basta só a existência da descrição abstrata dos pressupostos feita pela lei ou legislação. A lei cria hipoteticamente a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada, por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetida a uma base de cálculo e alíquota se trata de tributo avaliável ou apenas de um quantum se o tributo é fixo.¹⁰

4 - ELISÃO FISCAL

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.580.

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142.

Muito se tem falado sobre o instituto da elisão fiscal. Com o aumento indiscriminado da carga tributária, discute-se, atualmente, sua legalidade. Diante da possibilidade de se economizar o pagamento do tributo, não praticando o fato gerador, vários estudiosos de direito tributário, assumem posições distintas quanto à sua legalidade.

A Elisão Fiscal é uma forma lícita de o contribuinte conseguir reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser “oniprevidente” deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário.

11

Esse planejamento tributário caracteriza-se como uma forma preventiva de estudar os atos econômicos e jurídicos que o agente econômico pretende realizar, o que é plenamente lícito.

Deve-se observar uma peculiaridade fundamental na elisão, pois tem como finalidade a minimização do pagamento dos impostos, na forma da lei, aumentar seus lucros, com o objetivo de tornar o agente econômico mais competitivo no mercado.

Se o contribuinte tem o poder de escolher, entre várias condutas, aquela que, sob o aspecto fiscal, lhe seja menos onerosa, isto implica em liberdade de eleger, entre várias formas ou estruturas lícitas de direito privado, a que seja mais interessante sob o ângulo da tributação.¹²

A diferença da elisão para evasão, está na prática do fato gerador. A elisão é um conjunto de condutas lícitas que ocorrem antes do fato gerador. Já na evasão, o conjunto de condutas ocorre após o fato gerador, tornando, assim, um tributo devido.

Muitos consultores defendem o planejamento tributário sem limites, chegando perto até dos crimes contra a ordem econômica. Esse planejamento trabalha no limite do legal, ou seja, do permitido pela lei, mas em alguns casos este instituto é usado para acobertar crimes como a sonegação fiscal, a ocultação de bens e a lavagem de dinheiro, o que na verdade seria a evasão fiscal.

Doutrinadores e pessoas ligadas a órgãos repressores da evasão fiscal, condenam a elisão, mas não a distingue claramente da evasão fiscal. Pessoas que não têm um conhecimento sobre o instituto, ficam à mercê de jornais e revistas que caracterizam a elisão como uma forma de crime contra a ordem econômica, mas na verdade não é bem assim.

¹¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 30-31.

¹² PRATES, Renato Martins. *Interpretação Tributária: e a questão da evasão fiscal*. p. 53-54.

A elisão é uma forma de planejamento tributário, mas dentro da lei. É um planejamento correto e na forma como a legislação permite. Uma pessoa física ou jurídica pode querer minimizar o pagamento de seus tributos e pode fazê-lo na forma da lei.

Como a obrigação tributária é de natureza pública, o dever do sujeito passivo surge independente da sua vontade, como fruto de imposição legal. Mas embora a obrigação tributária tenha por fonte a lei, ela só se materializa, só se torna concreta, quando ocorre, no mundo empírico, uma situação (fato gerador, fato imponible, pressuposto de fato) que corresponda ou que na norma legal (hipótese de incidência), como necessário e suficiente para o surgimento do vínculo obrigacional.¹³

Devemos observar três requisitos fundamentais que caracterizam a elisão fiscal, na precisa lição de Ricardo Mariz de Oliveira:¹⁴

- 1 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?
- 3 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas?

O planejador tributário, na hora não realizar seu planejamento, deve sempre fazer essas indagações, a fim de se caracterizar um planejamento lícito.

Quem na verdade tem o interesse de vetar esse planejamento é o Estado que, por sua ânsia indiscriminada pelo recolhimento cada vez maior de tributos, conceitua esse instituto como um crime, o que na verdade não é. A elisão é bem diferente da evasão. A elisão funciona dentro dos limites e brechas da lei, o que não é incorreto. A evasão transpõe os limites da lei, na verdade é um ilícito e serve para a prática de crimes contra a ordem econômica.

Doutrinadores e estudiosos do assunto discutem uma forma de interpretação mais adequada para extinguir a elisão, como a interpretação econômica..

No direito tributário, foi denominada de interpretação econômica, uma forma da autoridade fiscal, no exercício de sua potestade administrativa, de efetivar o lançamento tributário e exigir o pagamento do tributo, ao avaliar a matéria fática com base na real ou verdadeira atividade econômica praticada pelo contribuinte, que teria sido encoberta (disfarçada ou fingida) por uma forma jurídica extravagante ou diferente da normal, da qual não resulte um pagamento do tributo ou inferior ao realmente devido.¹⁵

¹³ PRATES, Renato Martins. *Interpretação Tributária: e a questão da evasão fiscal*. p. 59.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Curso de direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 407.

¹⁵ Revista Tributária e de Finanças públicas 67, março/abril 2006, p. 08.

Tal atitude, na verdade, é uma forma de coibir o planejamento tributário e reprimir a elisão fiscal.

Ora, um profissional autônomo, como pessoas jurídicas, ou que administram bens de terceiros, tem o direito e o dever de praticar uma conduta elisiva, uma vez que a minimização do pagamento de tributos aumentará seus lucros e tornará seu produto mais competitivo no mercado.

Esta conduta não é vista como reprovável no ponto de vista ético, pois vivemos em uma sociedade individualista e utilitária, além de ser completamente consumista e, uma minimização, de forma lícita, do pagamento dos tributos, além de aumentar o lucro, não excluirá um serviço ou um produto do mercado, pelo contrário, o tornará mais competitivo frente aos outros produtos que já se encontram à disposição daqueles que tenham interesse em adquiri-lo.

Há tempos vêm-se criando mecanismos para a extinção da elisão fiscal, caracterizando essa forma de planejamento tributário como um crime.

Em janeiro de 2001 foi criado um pacote de normas anti-sonegação, composto pelas Leis Complementares nº 104¹⁶ e 105¹⁷ e o Decreto 3.724.¹⁸ Esse pacote tinha como finalidade, eliminar as brechas da lei, acabando com a elisão fiscal. Uma das principais alterações foi a criação do parágrafo 1º do artigo 116 do CTN.¹⁹

Art. 116, §1: 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. (grifo nosso)

A autoridade na hora de criar este texto, não tinha como objetivo atacar a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária, ela tinha como intenção atacar a vontade do sujeito no momento da ocorrência do fato gerador.

O objetivo da criação desse texto é de coibir a vontade daqueles que tentam encontrar uma forma de economizar o pagamento de tributos antes da ocorrência do fato gerador.

¹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito federal, p. 01, pub. 11 de jan. de 2001.

¹⁷ BRASIL, Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 11 de jan. de 2001.

¹⁸ BRASIL, Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6 da Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a ela equiparada. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal, pub. 11 de jan. de 2001.

¹⁹ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

Não se pode impedir alguém que tenha como intenção economizar tributos e, principalmente, se esse sujeito o fizer dentro dos limites da lei.

Vivemos em uma sociedade livre, como preceitua o inciso I, do artigo 3º da Constituição Federal.²⁰

Todos têm o direito de agir conforme deseja e não se pode punir alguém que tenha uma conduta lícita, isso é um princípio fundamental da Constituição. Mesmo criando leis complementares ou ordinárias, ou decretos, não se poderá punir aquele que esteja agindo em conformidade com a lei, pois não se cometerá uma conduta ilícita.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional²¹, que trata das obrigações tributárias, principal e acessória, preceitua que a obrigação tributária principal surgirá somente com a ocorrência do fato gerador. Portanto, se o fato gerador não tiver sido praticado, não há que se falar em uma obrigação tributária, observado, também, o princípio da legalidade.

Decorre esse direito da própria liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei (Constituição Federal de 1988, art. 5º, II) e do fato de que a obrigação tributária é regida pelo princípio da legalidade, desdobrando o princípio da tipicidade, segundo o qual ela somente nasce pela ocorrência efetiva de uma das hipóteses de incidência constantes das várias leis ordinárias sobre os diversos tributos, baixadas estas conforme a discriminação constitucional do poder de tributar, seja este detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios (art. 150, III, *a*).²²

Não obstante, a autoridade não poderá desconstituir ou desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo, se estiver em conformidade com a legislação. Então, na verdade, torna-se ineficaz esse pacote de normas para quem age de acordo com a lei.

Sem um bom planejamento tributário, tornará quase impossível que empresas se tornem competitivas no mercado, pois vivemos em um mundo globalizado, onde a concorrência é muito acirrada e o preço é fundamental, principalmente, quando falamos do Brasil, que possui uma carga tributária muito elevada, dificultando muito o crescimento dessas empresas no âmbito global. Por tal motivo, torna-se necessário e até mesmo

²⁰ BRASIL, Constituição da república federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal, Pub. 05 de out. de 1988.

²¹ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Curso de direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 394.

fundamental, um bom planejamento tributário, com a finalidade de minimizar o pagamento de tributos e aumentar os lucros, seja de uma pessoa física ou jurídica.

4.1 formas de elisão fiscal

Como demonstrado no capítulo acima, a elisão tem por finalidade a minimização do pagamento de tributos ao Estado, com o objetivo de maximização de lucros.

Por este motivo, mister se faz a distinção das formas de elisão fiscal, dentre as quais, uma delas é promovida pelo próprio Estado.

a) Elisão induzida pela lei – o legislador consciente, prevalecendo razões extras fiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência (redução, isenções, não-incidências em determinados casos); fixam-se, por exemplo, em níveis irrealisticamente baixos os proventos estimados obtidos em determinada atividade (lucros na agropecuária); ou se admitem deduções, para fins do imposto sobre a renda, de despesas apenas presumidas, autoriza-se o emprego de parte dos tributos devidos ou a dedução de certo montante da renda em investimentos prioritários (incentivos fiscais em geral), entre dezenas de outras hipóteses, onde existe, ou não, um contrapartida a ser feita pelo contribuinte favorecido (ex., isenções condicionadas).²³

Nesse caso, não há a necessidade de o sujeito passivo amoldar os resultados, de forma a procurar, nas lacunas da lei, a minimização do pagamento desses tributos. Este favorecimento decorre de incentivos fiscais, com o objetivo de fomentar a economia e aumentar a produção. Esta forma de elisão é feita normalmente no setor agrícola e pecuário.

b) Elisão resultante de lacunas da lei – o legislador, que não pôde ser precavido deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por

²³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 49-51.

conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita à sua realização.²⁴

Esta é a forma mais usada de elisão fiscal na atualidade, pois o Brasil possui atualmente uma das maiores carga tributária do mundo e as empresas são responsáveis pelo pagamento da maioria desses tributos.

Diante dessas brechas ou lacunas, tem-se buscado minimizar, de forma lícita, o pagamento de tributos, procurando-se não praticar o fato gerador.

4.2 - a elisão fiscal e a interpretação econômica

Partindo-se da premissa que a ordem jurídica é plena, que não existe situação concreta que não seja regulada pelo direito, não ocorrendo lacunas ou “vazios”, é impróprio falar-se em integração do direito, mas tão somente em integração da lei, para os fins de aplicação do direito. Significa dizer que o ordenamento jurídico, considerado como um todo é completo e não comporta lacunas. Estas só podem ser vislumbradas em textos isolados, em leis esparsas, resultando sua integração como fruto da interpretação do ordenamento jurídico. Daí por que as noções de interpretação e de integração são inseparáveis.²⁵

Baseada no princípio da capacidade contributiva, a interpretação econômica surgiu a partir de uma teoria divulgada na Alemanha, por Enno Becker.

Teoria divulgada a partir da Alemanha, por Enno Becker, teve sua origem no artigo 4º do Ordenamento Tributário Alemão, de 31.12.1919, que assim fixava: "Artigo 4º - Na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias." Denominada, também, de teoria da consideração econômica ou da preponderância do conteúdo econômico dos fatos, tem por finalidade buscar o significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Em outras palavras, a interpretação econômica é o instrumento de aplicação do princípio da igualdade, onde situações econômicas iguais devem ser tratadas de forma igual, independente da forma jurídica adotada na operação, visando a uma distribuição uniforme dos encargos sociais.²⁶

²⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 53.

²⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 67.

²⁶ CARVALHO, André L. A Norma antielisão e seus efeitos. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm>. Acesso em 03 de out. de 2006.

Tal interpretação está baseada no artigo 109 do CTN ²⁷, de onde se aplica a esta teoria a possibilidade do intérprete a tributar duas situações jurídicas distintas, mas que tem o mesmo resultado econômico, onde uma se pode tributar, mas a outra não, pois não existe previsão legal para tributá-la.

Por exemplo, se o fato X está previsto em lei como um fato gerador de um tributo determinado, demonstra capacidade econômica, mas se o fato Y que não tem um fato gerador previsto em lei, este também deverá ser tributado, pois também demonstra capacidade econômica.

Para esta teoria, o que interessa é o substrato econômico do fato e não a forma jurídica adotada. ²⁸

O art. 109 do CTN ²⁹ descreve que, “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa de definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”. Relevante é notar que o art.109 do CTN, refere-se aos princípios gerais do Direito Privado e não às leis do Direito Privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalentes no Direito Civil ou no Comercial, em virtude da elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do Direito Privado é que não se aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial. Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do D. Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa adaptação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do D. Tributário. ³⁰

Porém este artigo deve ser interpretado em consonância com o artigo 110 do CTN, que diz o seguinte. “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito

²⁷ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

²⁸ CARVALHO, André L., A Norma antielisão e seus efeitos. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm>. Acesso em 03 de out. de 2006.

²⁹ BRASIL, 2006.

³⁰ BITTENCOURT, R. M. Marcelo, A Interpretação no Direito tributário, Disponível em <http://www2.uerj.br/~direito/publicacoes/mais_artigos/a_interpretacao_tributario.html>. Acesso em 05 de out. de 2006.

Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou delimitar competências tributárias, é claro que este elemento não pode ser alterado pela lei.

Porquanto, analisando os parágrafos acima transcritos, observa-se que o art. 109 deve ser interpretado em perfeita consonância do artigo 110, uma vez que não cabe ao agente administrativo legislar, mas simplesmente aplicar o que a lei determina, conforme demonstra o art. 108, § 1º do CTN ³¹. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei.

Ora, o fisco não tem competência nem legitimidade para estender o alcance da lei tributária que não está prevista, simplesmente por entender que o sujeito mesmo não tendo praticado aquele fato gerador, demonstra capacidade econômica. Além do mais, respeitando o princípio da legalidade, que está expressamente previsto no texto constitucional, é certo que a interpretação jurídica deve prevalecer sobre as questões subjetivas que envolvem, especialmente, os aspectos econômicos. Não há que se falar na possibilidade da autoridade fiscal cobrar um tributo que não tem fato gerador previsto na lei, ou, uma vez que o sujeito passivo decidiu não praticar aquele fato gerador, ou simplesmente escolheu aquele que seria menos oneroso.

Esta é uma interpretação que favorece somente o fisco, que tem por finalidade arrecadar cada vez mais tributos, prejudicando o agente administrativo que, por ter sido omissor na criação da lei, permitiu um planejamento e, posteriormente, tenta impedi-lo de escolher uma forma de diminuir sua dívida tributária. Isso afeta não somente o planejamento tributário, mas afeta ainda mais a vontade autônoma do sujeito passivo de praticar ou não algum fato gerador, que torne ou não devida uma obrigação tributária.

4.3 o abuso das formas jurídicas

Com a diferenciação dos conceitos de evasão fiscal e elisão, mister se faz apresentar uma teoria que tem como finalidade limitar a questão da elisão, a fim de não permitir que ela ultrapasse o limite do lícito para chegar ao ilícito e se transformar em evasão.

A teoria do abuso das formas consiste em dar aparente formalização jurídica a uma situação econômica que não seria tributada, ou que seria menos tributada, em oposição àquela

³¹ BRASIL, op. Cit.

forma real que teria uma tributação maior. O sujeito passivo da obrigação tributária procura uma forma lícita para chegar a um fim menos oneroso, mas o faz de uma forma não usual.

O que se indaga, neste particular, é se a forma jurídica adotada deve sempre corresponder à substância econômica passível de incidência tributária, visto que algumas vezes pretenderam – e algumas outras aqui e acolá ainda querem pretender – acrescentar ao conceito de elisão fiscal legítima a necessidade de utilização das formas jurídicas de direito privado condizentes com a realidade econômica, sustentando que o uso das formas atípicas ou o abuso das formas de direito privado acarretaria a ocorrência da evasão fiscal ilegítima, e, neste caso, abandonar-se-iam os efeitos decorrentes do ato jurídico e adotar-se-iam apenas os efeitos econômicos a ele subjacentes.³²

Porém devemos observar que o que se procura nesta teoria não é simplesmente anular aqueles atos praticados com a finalidade de enganar ou omitir aquele tributo que seria devido, o que se procura é coibir que se pratiquem atos lícitos, porém não usuais, para minimizar o pagamento dos tributos.

Deve-se alertar para o fato de que a forma se expressa pelas declarações de vontade, seja ela expressa ou tácita, a fim de se comprovar aquilo que foi feito, conforme demonstra o art. 167 do Código civil de 2002³³. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

O que se deduz desse artigo, é que se aquela conduta que, apesar de não ser usual, ser lícita, ela subsiste, uma que foi baseada em informações verdadeiras, porém procurando-se minimizar a incidência da carga tributária.

A própria lei 8.137/90³⁴, nos seus parágrafos 1º e 2º, que trata dos crimes contra a ordem tributária, cita três palavras que são de vital importância para a aplicação da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados. *Omitir, fraldar ou falsificar informações.*

Se o sujeito passivo, não omitiu seus dados, não falsificou, não fraudou qualquer informação, não deve se falar em desconsideração, uma vez que este praticou aquele ato de forma lícita, apesar de não ser a mais comum.

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Curso de direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 409.

³³ BRASIL, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 11 de jan. de 2002.

³⁴ BRASIL, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 28 de dez. de 1990.

Nada proíbe o contribuinte de escolher uma forma jurídica pouco usual ou ortodoxa para realizar seus negócios, mesmo que seu propósito exclusivo seja o de poupar tributos. A ilicitude só existirá, dando origem à ineficácia do negócio jurídico face ao fisco, se a forma jurídica adotada for apenas aparente, não correspondendo à realidade do negócio jurídico, como o dolo e simulação.³⁵

5 evasão fiscal

Nos últimos anos no Brasil, tem-se observado uma ânsia indiscriminada do Estado em arrecadar mais valores para seu caixa. Uma das principais razões para a majoração dessa carga se dá com o grande aumento dos gastos da máquina pública. Por este e outros motivos o Estado está fazendo isso através do aumento da carga tributária.

O Brasil possui uma carga tributária extremamente elevada, mais elevada do que em países como Argentina, México, Estados Unidos e Japão. Ao contrário do que ocorre em países como esses, onde sua carga tributária incide principalmente sobre a renda e o capital, no Brasil, essa carga incide, sobretudo, no setor produtivo. Criou-se no Brasil uma imagem de que os empresários são os grandes sonegadores, porém estes são responsáveis pela maior parte da arrecadação tributária.

Diante da subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência, nasce a relação tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável em entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro. A situação do desrespeito (inadimplemento ou pagamento a menor) gera a sanção pelo ato ilícito, a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado.³⁶

Ao contrário da elisão, a evasão fiscal é o ato ilegítimo que consiste na simulação de operações, com a finalidade enganosa ou dolosa de evitar o pagamento do tributo.

A evasão consiste na dissimulação do pagamento do tributo após o fato gerador. O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude do sujeito passivo está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção em não pagar ou pagar a menor o que é devido ao Estado está associada à prática do fato gerador e, portanto, caracterizada

³⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 90.

³⁶ GUBERT, Pablo Andrez. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002. p. 35.

como ilícita. Algumas vezes a prática da evasão fiscal poderá ocorrer na ignorância e na inobservância do pagamento do tributo.

A evasão fiscal está tipificada na lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (lei nº 8137/90), em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertida em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso "V".

"Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Posteriormente, a lei nº 9249/95³⁷, dispôs em seu art. 34, a previsão da extinção do crédito tributário com o pagamento deste antes da denúncia.

Neste diapasão, convém realizarmos uma correlação entre o art. 34 da Lei 9.249/95 e o Código Tributário Nacional. Segundo o art. 34 da Lei 9.249/95³⁸: "Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

O pagamento do tributo ou contribuição social" à luz do CTN é previsto como forma de extinção do crédito tributário (artigo 156, I). Entretanto, cabe ressaltar que o artigo 156 do mencionado diploma prevê outras formas de extinção do crédito tributário que, assim como o pagamento, também são passíveis de extinguir a punibilidade do agente (LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários: Aspectos

³⁷ BRASIL, Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como o da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 27 de dez. de 1995.

³⁸ BRASIL, 2006.

Criminais e Processuais, 2000 – pág. 159/162). Dentre elas citamos: a compensação (II); a transação (III); a remissão (IV); o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º (VII); a consignação em pagamento (VIII); a decisão judicial transitada em julgado (X). Quanto ao pagamento do tributo (art. 156, I) não há dúvidas que ocorrendo antes do recebimento da denúncia implicará na extinção da punibilidade do agente, conforme previsto expressamente no art. 34 da Lei 9249/95. Contudo, o pagamento é apenas umas das formas de extinção do crédito tributário, de maneira que, muito embora o legislador tenha vinculado a causa extintiva da punibilidade ao termo "promover o pagamento do tributo ou contribuição social", entendemos tratar-se de pura ausência de técnica legislativa, ao passo que o termo correto seria "promover a extinção do crédito tributário", de sorte que as demais modalidades previstas no art. 156 igualmente podem alcançar a extinção da punibilidade em análise, desde que devidamente concretizadas antes do oferecimento da denúncia.³⁹

Portanto, o que se observa é que, apesar do cometimento do crime, o devedor tem a possibilidade de abster das sanções previstas com o pagamento da dívida sonogada, antes do recebimento da denúncia.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça em julgamento de agravo de instrumento, tem entendido que o pagamento do débito ou o seu parcelamento antes do recebimento da denúncia descaracteriza o crime de ordem fiscal. Este entendimento foi pacificado pela egrégia Terceira Seção deste tribunal.⁴⁰

Quando se fala em elisão, existe nesse instituto, princípios fundamentais, como o da propriedade, legalidade e autonomia da vontade. Ninguém será obrigado a passar para o Estado um valor que ainda não é devido.

Porém, na evasão fiscal, esse tributo é devido, mas não é repassado ao Estado ou é repassado em quantia inferior à devida, de forma que aquele fato gerador praticado é simulado com o intuito de pagar menos ou até mesmo não pagar tributos.

Também é certo falar que a simulação em matéria fiscal tem uma relação direta com a disciplina jurídica dos negócios simulados, porque estes são negócios juridicamente inválidos. O Código Civil de 2002⁴¹ define a simulação nos seguintes termos:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se simulou, 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 transmitirem;

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

III – os instrumentos particulares forem ante- datados, ou pós-datados.

³⁹ MANJOCOMO, Carlos Eduardo. O parcelamento do débito fiscal e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Aspectos relevantes. *Jus Navegandi*, Teresina, ano 8, n. 183, 5 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4638>>. Acesso em: 10 out. 2006.

⁴⁰ Agravo de Instrumento nº. 588.169 - RS (2004/0022392-0) Relatora: Ministra Laurita Vaz. Agravante: Ministério Público Federal Agravado: Aldo Valdir Verissimo De Melo. Advogado: Aldo Verissimo de Melo (Em Causa Própria).

⁴¹ BRASIL, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 11 de jan. de 2002.

No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional ⁴² permite a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar os 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.

Este artigo tem por objetivo a desconsideração de atos ou omissões que visam a economia ilegal de tributos, com a finalidade de obrigar aqueles que usaram de má fé e dolo para se beneficiarem.

Apesar de essa norma ser chamada pela doutrina de “anti-elisiva”, ela poderá somente atacar aquelas situações nas quais há a intenção em dar aparente legalidade a um fato gerador, pois caracterizará um ilícito que é passível de desconsideração.

Vale ressaltar que a evasão fiscal está ligada à simulação dos atos ou omissões. É nesse momento que o sujeito passivo demonstra sua intenção em burlar o fisco com a vontade de não pagar ou pagar a menor o tributo devido e o faz de forma ilícita.

É na simulação que se faz crer que aquilo não existe. O sujeito procura criar uma forma aparentemente correta de algo que não é correto. Diferentemente da elisão, na qual a declaração da vontade das partes é real, ou seja, não há a intenção de enganar, a evasão dá a idéia de que aquilo que foi praticado aparentemente de forma correta, está intrinsecamente ligado a um conluio entre as partes, uma vontade de enganar o fisco. Na evasão há a ocorrência do fato gerador, mas ela é mascarada pela simulação das partes, de forma a não ser detectada a sua ocorrência.

É certo falarmos que os atos ou negócios jurídicos praticados são passíveis de desconsideração. Na verdade, perante o Código Civil esses atos ou negócios são nulos de pleno direito, não se falando apenas em desconsideração.

Se, por um lado, é permitida a economia tributária, por outro, a sua linha divisória com a evasão é tênue. Entre elas estabelece-se uma faixa cinzenta cujos contornos são difíceis de precisar. Dessa forma, desde logo se descarta, por incabível como economia tributária, toda a conduta que se apóia na fraude, na simulação ou no abuso do direito. Tais substratos caracterizam a faixa da evasão tributária, área caracteristicamente ilícita da conduta, reprovada em todos os países com maior ou menor intensidade. A jurisprudência, entretanto,

⁴² BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

praticamente de forma uniforme, usa a expressão sonegação fiscal como sinônimo de crime contra a ordem tributária.⁴³

A rejeição da norma tributária reside na carga fiscal desmedida que a imposição sempre acarreta, pois é necessário para que o Estado obtenha recursos objetivando prestar serviços públicos à sociedade, mas também é utilizada para a manutenção do poder dos governantes, com todo o séquito de desperdícios, corrupção, favorecimentos, multiplicação de cargos e funções desnecessárias para a exclusiva sustentação política que o poder exige. Nesse particular, os autores pouco divergem: o poder tem um custo pago pela sociedade para benefício apenas daqueles que o detêm.⁴⁴

Portanto, quanto mais se cobra, mais há a sonegação e, quanto menos se cobra, menos haverá sonegação.

5.1 tipos de evasão fiscal

A evasão fiscal, fenômeno complexo, abriga em seu gênero múltiplas espécies. Das características fáticas, intenção, meios e finalidades que envolvem e individualizam cada uma delas, extrai o direito conseqüências as mais díspares. Seu tratamento jurídico diferenciado, pois, reclama preliminarmente, para criteriosa e segura aplicação dos respectivos efeitos que lhe são vinculados, rigorosa sistematização de um quadro e precisa de delimitação dos fatos e conceitos que informam cada uma dessas espécies.⁴⁵

Segundo Marcelo Magalhães Peixoto⁴⁶, baseado nos ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória, diversos doutrinadores abordaram exaustivamente as modalidades possíveis de evasão fiscal e o insigne doutrinador retro mencionado, com fins propedêuticos, procurou conceituar os diversos tipos de evasão fiscal, propiciando, portanto, um melhor entendimento e, por fim, propôs um fluxograma de sua proposta. Dividiu a evasão fiscal em Omissiva e Comissiva, destacando que a primeira poderia ser intencional ou não, e a segunda sempre intencional.

⁴³ LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 157.

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra. *Da sanção tributária*. 2ª ed. São Paulo, 1998. p. 114-115.

⁴⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 31.

⁴⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Planejamento tributário*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 76-77.

A evasão “Omissiva”, aquela que pode ser praticada com a intenção (dolo) ou não (culpa), foi subclassificada em imprópria e por inação.

A Imprópria engloba a abstenção de incidência e a transferência econômica.

A evasão por Inação pode ser subdividida em intencional (em que se destaca o instituto da sonegação fiscal, falta ou atraso no recolhimento) e não intencional que engloba a ignorância do dever fiscal.

Na Evasão Comissiva e consciente, o indivíduo, por meios ilícitos, tende a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido, havendo sempre a presença da intencionalidade.

Esta forma de evasão se divide em ilícita, quando se atinge o resultado econômico colimado, uma vez que o contribuinte se vale do artifício doloso para afastar a ocorrência do fato gerador; e lícita, que, a contrário senso, o contribuinte procurará por meios lícitos afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador (elisão fiscal).

Excluindo somente a evasão por inação, no caso do desconhecimento do dever fiscal e na evasão comissiva, quando se trata de elisão, caracterizará crime contra a ordem tributária, que vai contra as normas em direito existentes.

6 A NORMA ANTIELISIVA

Com o aumento sem limites da carga tributária no país, obrigando as empresas e até pessoas físicas a pagarem cada vez mais tributos, está os levando à procura de meios alternativos para diminuírem suas obrigações perante o fisco.

Alguns procuram minimizar esta carga tributária através de um planejamento tributário. Outros, aproveitando da ineficiência do Estado em fiscalizar o pagamento dos tributos, usam de artimanhas, como a simulação, a falsificação e até mesmo a omissão para minimizarem o pagamento de seus tributos e até mesmo não pagá-los. Porém essas formas usadas são extremamente repudiadas pela lei. Como é o caso da evasão fiscal.

Neste sentido, o fisco tem buscado formas de banir o instituto da evasão e elisão fiscal, editando leis que procuram desconsiderar negócios jurídicos simulados, e aplicar penas severas para quem o fizer.

O Código Tributário Nacional prevê sanções para aqueles que praticam condutas ilícitas, até mesmo com a desconsideração dos atos ilicitamente praticados (Art. 116,

parágrafo único), além de aplicação de multas por inadimplência, verificada a culpa e até mesmo sanções penais para aqueles que fraudam a lei (dolo) para cometer crimes contra a ordem tributária.

Uma forma de tentar acabar com a evasão fiscal, aliada às demais legislações, foi instituir a lei complementar nº 105⁴⁷ que impõe a possibilidade de fornecimento e cruzamento de informações entre instituições financeiras, com a finalidade de diminuições dos crimes contra a ordem tributária.

Apesar de o fisco tentar fiscalizar os atos e negócios jurídicos atinentes à evasão e elisão, essa procura não é tão eficaz, uma por não conseguir fiscalizar todos, outra por que a lei permite certas condutas que não são ilícitas (elisão), mas que o próprio fisco as considera aparentemente ilícita.

Baseando-se em princípios constitucionais como a livre iniciativa e a autonomia da vontade, que são cláusulas pétreas, além do princípio da propriedade e da legalidade, todos podem praticar atos atinentes à economia de tributos, mas devem ser feitos de forma lícita. Em relação a aqueles que praticam essas ações ou omissões dentro do que a lei não proíbe, seria incorreto dizer que esses sujeitos são passíveis de alguma sanção punitiva.

Com o intuito de evitar a prática da elisão fiscal, lícita e arraigada no princípio da autonomia da vontade, comum e usual nos tempos atuais pelo empresariado, com o objetivo de se manterem competitivos no mercado, pois vêm à sua frente uma elevada carga tributária, recorrem ao planejamento tributário. Porém o Estado decidiu alterar o Código Tributário Nacional, com o intuito de eliminar a elisão fiscal, editando a Lei Complementar nº. 104⁴⁸, de 10 de janeiro de 2001, criando o parágrafo único do art. 116 do CTN.

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 se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes 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.

⁴⁷ BRASIL, Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, pub. 11/01/2001.

⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito federal, p. 01, pub. 11 de jan. de 2001.

Com sua edição, esta norma estaria pendente de regulamentação, porém fora suprimida prontamente pela Medida Provisória de nº 66 ⁴⁹, de 29 de agosto de 2002, determinando os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários.

Quando convertida em lei sob o nº 10.637 ⁵⁰, em 30 de dezembro de 2002, os artigos referentes à norma antielisão foram suprimidos, não mais se encontrando, portanto, regulamentados em lei.

Superada tal divergência, surge uma grande discussão sobre a legitimidade do parágrafo único do art. 116, do CTN, uma vez que procura afetar o planejamento tributário, vez que este instituto se torna cada vez mais necessário, frente à alta carga tributária que temos em nossa partia.

Antes de passarmos a analisar uma conduta ilícita e sua conseqüente repreensão, devemos nos aprofundar mais sobre este instituto e, buscarmos, no início do direito, uma explicação plausível do que é o ilícito.

Para Kelsen ⁵¹, a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, que forma a condição ou pressuposto de um ato de coerção estatuído pela mesma ordem jurídica, representa o fato designado como ilícito ou delito, e o ato de coação estatuído como sua conseqüência representa a conseqüência do ilícito ou da sanção. Somente pelo fato de uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica ser feita pressuposto de um ato de coação estatuído pela mesma ordem jurídica é que ela é qualificada como ilícito ou delito.

Partindo dessa premissa, mister se faz uma análise comparativa sobre a elisão fiscal e o parágrafo único, do art. 116, do CTN.

Mediante o acréscimo deste parágrafo único, outorgou-se à autoridade administrativa, poderes para desconstituir atos ou negócios jurídicos, que aparentemente são ilícitos.

⁴⁹ BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, pub. 30 de agost. de 2002.

⁵⁰ BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União – sessão extra, Brasília, Distrito Federal, pub. 31 de dez. de 2006.

⁵¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo. p. 124

Esta é uma interpretação dada pelo fisco, usando uma interpretação econômica, bem como na teoria do abuso das formas, procura a desconsideração dos atos, observando a capacidade econômica (interpretação econômica) do sujeito passivo.

Tal conduta visa somente a maximização da arrecadação de tributos para o Estado, pois os tributos são o carro chefe para o custeio da máquina pública.

O que deve ser feito inicialmente é diferenciar a elisão da evasão. A elisão é lícita – e a evasão é ilícita. Nesse contexto, prima-se pelo correto quando o sujeito passivo da obrigação tributária, usando do princípio fundamental da autonomia da vontade, e da propriedade, resolve não praticar aquele fato gerador. Se esta conduta não está elencada como ilícita no respectivo código, nem sequer na própria constituição, não há que se falar em desconsideração de atos ou omissões praticados, uma vez que não foi realizado com base em omissões, falsificações ou qualquer meio ardiloso que caracterizasse uma atitude repudiada pelo código.

Ora, pensar que a edição do parágrafo único do art. 116, do CTN tem como finalidade a extinção do instituto da elisão, se equivocou completamente. Note-se que, quando se fala em dissimular a ocorrência do fato gerador ou alterar a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a autoridade administrativa estará falando de evasão. As práticas dessas condutas são obviamente de uma evasão. Não se pode falar, nesse artigo, em elisão, uma vez que os institutos em suas essências são totalmente distintos.

É evidente que o lícito pode futuramente se transformar em ilícito, mediante uma alteração legislativa. Quer dizer, o ordenamento jurídico poderia ser intolerante com a elisão fiscal, adotando referenciais que dissessem ser ilícita toda e qualquer prática, mesmo que não infringente da lei e ainda que anterior ao nascimento da obrigação tributária, mas que fosse tendente a evitar a ocorrência do respectivo fato gerador ou a interferir com a sua quantificação. Se este fosse o caso, o referencial jurídico colocaria na ilicitude o que até hoje é lícito, segundo os referenciais atuais que constam da constituição de 1988 e da sua lei complementar.⁵²

Portanto, essa lei não trata corretamente da elisão, pelo contrário, ela combate somente a evasão fiscal.

Não se pode falar em combater o que é lícito, não há como vislumbrar a desconsideração daquilo que não é praticado de forma incorreta, pois uma conduta, por mais que não seja usual, ser praticada sem omitir, sem ter a intenção de sonegar aquilo que é

⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Curso de direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 451.

devido, procurando apenas minimizar o pagamento de seus tributos, não pode ser desconsiderada.

O que vimos com a edição do parágrafo único do art. 116, do CTN, é que o que o agente administrativo procura é atacar princípios fundamentais, como a autonomia da vontade e o princípio da propriedade e, principalmente, o da legalidade, de uma forma discricionária de julgar o que acha certo ou não.

7 CONCLUSÃO

Como afirmado o planejamento tributário tem como finalidade a diminuição do pagamento de tributos que ainda não são devidos ao Estado, com o objetivo de diminuir a carga tributária, conseqüentemente, maximizando os lucros.

Esse planejamento tornou-se fundamental em uma economia globalizada, pois é parte fundamental para a competitividade de empresas tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

Diante do que foi exposto, surgem dois questionamentos: Deixar de pagar tributos seria necessariamente uma conduta ilícita? Planejar os pagamentos dos tributos, de forma lícita, com o intuito de pagar menos e aumentar seus lucros, seria uma atitude ilícita?

Baseado na Constituição Federal de 1988 ⁵³, uma Constituição criada para uma sociedade democrática, a diminuição dos pagamentos desses tributos feitos de uma forma lícita, ou seja, antes do fato gerador, não caracterizaria um crime.

Não se pode obrigar alguém a pagar um tributo sendo que sequer praticou um fato gerador que o torne devido. Ou seja, o Estado não pode obrigar alguém a praticar um fato gerador simplesmente para que esse tributo seja devido.

Essa é a característica fundamental do planejamento tributário, a liberdade de praticar ou não os fatos geradores que caracterizam a obrigação tributária.

Pelas mesmas razões, a lei não pode obrigar a pessoa a praticar o fato gerador sob os auspícios do art. 5º, II, da Constituição Federal – que estatui que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei – porque se trata de direito e

⁵³ BRASIL, Constituição da república federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal, Pub. 05 de out. de 1988.

garantia individual, proteção contra o Poder Público, e aplica-se em sintonia com os demais princípios e preceitos constitucionais.⁵⁴

O princípio da liberdade e o direito de propriedade, os quais excluem a subtração do patrimônio do particular, forçada e imotivada, aliados ao princípio da legalidade, são de fundamental importância, visto que, dentre outras atribuições, norteiam o planejamento tributário.

Esses princípios constitucionais protegem o particular do Estado, não o obrigando a praticar um fato gerador para simplesmente dever uma obrigação tributária ao Poder Público.

Como se depreende, o planejamento tributário, quando realizado dentro das formas lícitas, é um ramo da administração tributária, devendo ser considerado também como uma atividade da rotina empresarial de significativa importância, especialmente quando o próprio legislador impôs ao administrador o dever de empregar todos os recursos – obviamente, legais – que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa.⁵⁵

Diante da situação econômica em que vivemos o planejamento tributário se torna uma obrigação do empresário precavido no ato da prática do fato gerador. Dessa forma, este empresário conseguirá aumentar a competitividade dos produtos de sua empresa e conseguirá mantê-la competitiva em um mercado que tem como principal obstáculo o próprio Estado, que impõe uma elevada carga tributária.

8 BIBLIOGRAFIA

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BITTENCOURT, R. M. Marcelo. A interpretação no direito tributário. Disponível em <http://www2.uerj.br/direito/publicacoes/mais_artigos/a_interpretacao_tributario.html>

Acesso em 05 de out. de 2006.

PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária: e a questão da evasão fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

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

⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Curso de direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 402.

⁵⁵ ROCHA, Valdir de oliveira. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. In: ROCHA, Valdir de oliveira. São Paulo: Dialética, 1998, p. 52-53.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.


PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latim, 2004.

GUBERT, Pablo Andres Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>>. Acesso em: 05 out. 2006.

MANJOCOMO, Carlos Eduardo. O parcelamento do débito fiscal e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Aspectos relevantes. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 183, 5 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4638>>. Acesso em:  10 out. 2006.

CARVALHO, André L., A Norma antielisão e seus efeitos. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm> Acesso em 03 de out. de 2006.

MOURA, Lana Mara Pessoa de. O fato gerador da obrigação acessória. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 428, 8 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5632>>. Acesso em: 02 nov. 2006.

Revista Tributária e de Finanças públicas 67, março/abril 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito federal, p. 01, pub. 11 de jan. de 2001.

BRASIL, Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 11 de jan. de 2001.

BRASIL, Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6 da Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a ela equiparada. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal, pub. 11 de jan. de 2001.

BRASIL, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 11 de jan. de 2002.

BRASIL, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 28 de dez. de 1990.

BRASIL, Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda de pessoas jurídicas, bem como o da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, Distrito Federal. pub. 27 de dez. de 1995.

BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 30 de agost. de 2002.

BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União – sessão extra*, Brasília, Distrito Federal, pub. 31 de dez. de 2006.