



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS – GRADUAÇÃO ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO
FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO III



EDINEUSA MARTINS DE OLIVEIRA

LÚCIA MARIA MOTA RIBEIRO

A ELISÃO COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A
LEI COMPLEMENTAR 104/01 NA GESTÃO EMPRESARIAL

Aracaju/Se

2008

EDINEUSA MARTINS DE OLIVEIRA

LÚCIA MARIA MOTA RIBEIRO

**A ELISÃO COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A
LEI COMPLEMENTAR 104/01 NA GESTÃO EMPRESARIAL**

Trabalho apresentado ao Curso de
Especialização de Gestão Fiscal e Planejamento
Tributário III à Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe como requisito para
obtenção do Título Planejamento Tributário.
Orientador : Prof. Francisco Aguiar Junior

Aracaju/Se

2008

FANESE

BIBLIOTECA Dra. CELUTA MARIA MONTEIRO FREITAS

N.º RG. _____ **DATA** ____/____/____

ORIGEM _____

EDINEUSA MARTINS DE OLIVEIRA

LÚCIA MARIA MOTA RIBEIRO

**A ELISÃO COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A
LEI COMPLEMENTAR 104/01 NA GESTÃO EMPRESARIAL**

Trabalho apresentado ao Curso de Especialização de
Gestão Fiscal e Planejamento Tributário III à
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe
como requisito para obtenção do Título
Planejamento Tributário.

Aracaju, 22 de Março de 2008.

Prof. Francisco Aguiar Júnior

Nome completo do Coordenador do Curso (se houver)

Edineusa Martins de Oliveira

Lúcia Maria Mota Ribeiro

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2008

À nossas mães, Odete Barbosa da Silva e Acácia
Mota Ribeiro, exemplo de mães e lutadoras, que
sempre nos incentivou e nos deu forças.

AGRADECIMENTOS

Agrademos a Deus, que nos permitiu a vida, guiou os nossos caminhos e deixou sempre acesa a luz da esperança, mesmo nos momentos mais difíceis, para o nosso êxito.

À Faculdade FANESE, que me proporcionou a oportunidade de adquirir novos conhecimentos, essenciais ao dia-a-dia.

Ao nosso orientador, Prof. Francisco Aguiar Júnior, pela paciência e compreensão nessa jornada.

Ao coordenador do curso, que desempenhou um trabalho muito eficiente, promovendo-nos um ensino de boa qualidade.

Aos nossos professores, cuja tarefa realizada foi de plena dedicação.

Aos nossos Colegas, que dividiram com nosco toda essa magia e sofrimento na trajetória de cada módulo.

Aos funcionários da faculdade, pela dedicação de sempre nos atender com muita satisfação.

À nossa família, em especial aos que incentivaram e acreditaram que um dia nós alcançaríamos o nosso objetivo.

A todos os nossos amigos, presentes ou que nós acompanharam ao longo dessa caminhada.

“Embora nenhum de nós possa voltar atrás e fazer um novo começo, qualquer um pode começar agora, e fazer um novo fim.”

Francisco Cândido Xavier.

RESUMO

O planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, assume, em um mundo de competição tão acirrada, um papel de suma importância para o contribuinte atual. A utilização da elisão fiscal é a única forma lícita de que dispõe o contribuinte para reduzir sua carga tributária, sem que com isso, ocorra em qualquer tipo de penalidade ou ilicitude. Os princípios constitucionais do Direito Tributário legítima utilização dos meios menos onerosos tributariamente, para a realização dos negócios jurídicos. Entretanto, o governo federal, na ânsia por um aumento da arrecadação, recentemente editou a Lei Complementar 104/2001, com o intuito de impor limites ao uso da elisão fiscal, ou seja, por fim a utilização do planejamento tributário. O objetivo deste estudo é realizar uma análise do sistema tributário nacional, bem como realizar um estudo do direito comparado, onde algumas normas antielisivas já foram introduzidas. Pretende-se também, verificar a utilidade e a constitucionalidade da norma antielisiva criada pela Lei Complementar 104/2001, a fim de verificar se a mesma encontra-se em harmonia com o sistema jurídico nacional.

Palavras Chave – Elisão Fiscal – Evasão Fiscal – Lei Complementar 104/2001

Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The tributary planning, also named fiscal elision, assumes, in a world of so intransigent competition, an important role for the current taxpayer. The utilization of the fiscal elision is the only licit way that the taxpayer disposes to reduce his tax burden, without that, all types of penalty or illicitness may occur. The constitutional principles of the Tributary Right legitimate the utilization of the least onerous means tributarily for the accomplishment of the juridical business. However, the federal government, in the eagerness for a levies increase, recently published the Complementary Law 104/2001, with the intention to end the fiscal elision, in other words, stop the utilization of the tributary planning. The goal of this study is to accomplish an analysis of the national tributary system, as well as to accomplish a comparative jurisprudence study, where some tax avoidance rules were already introduced. It intends as well, to verify the utility and the tax avoidance rule constitutionality, created by the Complementary Law 104/2001, in order to verify if the same is in harmony with the national juridical system.

Key Terms - Fiscal Elision - Fiscal Elimination - Complementary Law 104/2001 -

Tributary Planning.

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	21
2.1 O Estado e o Poder de Tributar.....	21
2.2 Normas de Direito Tributário.....	22
2.3 Conceito de Direito Tributário.....	23
2.4 Espécies de Tributos.....	25
2.4.1 Generalidade.....	25
2.4.2 Impostos.....	25
2.4.3 Taxas.....	25
2.4.4 Contribuição de Melhoria.....	26
2.4.5 Contribuições Específicas.....	26
2.4.6 Empréstimos Compulsórios.....	28
2.5 Obrigações Tributárias.....	29
2.6 Sujeitos da Obrigação Tributária.....	30
2.7 Fato Gerador da Obrigação.....	30
3 A GESTÃO EMPRESARIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	32
3.1 Os Atos de Gestão e as Obrigações Tributárias.....	32
3.2 Conceito de Planejamento Tributário.....	33

3.2.1	Objetivos do Planejamento Tributário.....	34
3.2.2	O Planejamento Tributário e os Atos Ilícitos.....	36
3.3	Elisão Tributária.....	38
3.3.1	A Elisão Ilícita.....	42
3.3.2	Vantagens da Elisão Fiscal.....	42
3.4	Evasão Fiscal.....	44
3.5	Elusão Fiscal.....	47
3.6	Inadimplência Fiscal.....	47
4	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LEGITIMADORES DA ELISÃO FISCAL.....	49
4.1	Considerações Preliminares.....	49
4.2	Princípio da Legalidade.....	50
4.3	Princípio da Tipicidade.....	52
4.4	Princípio da Capacidade Tributiva.....	53
4.5	Princípio da Igualdade.....	55
5	A LEI COMPLEMENTAR 104/01.....	57
5.1	Considerações Preliminares.....	57
5.2	A Pretensa Norma Antielisão.....	57
5.3	Teoria da Dissimulação e Simulação.....	58
5.4	Teoria do Negócio Jurídico.....	60
5.5	Teorias dos Negócios Jurídicos sem Propósito Negocial.....	62
5.6	Teoria do Abuso de Forma.....	63
5.7	Inutilidade da Norma Antielisão.....	66
5.8	A inconstitucionalidade da Lei Complementar	67
6	CONCLUSÃO.....	71

REFERÊNCIAS.....	74
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do País. A voracidade por parte do Estado, na busca por recursos financeiros capazes de suprir os crescentes gastos públicos é cada vez mais, sentida pela sobrecarregado o contribuinte brasileiro.

A otimização da carga tributária das empresas representa um grande diferencial competitivo no mercado. No entanto, não são incomuns despesas tributárias não exigidas pela legislação, por falta de atenção a um correto planejamento tributário, instrumento com altíssima capacidade de redução de custos e despesas.

A elevada carga tributária que onera a atividade empresarial, aliada às inúmeras inovações legais tributárias, faz com que a cada ano seja necessária a elaboração de novo planejamento tributário, o que causa impacto na previsão das estratégias empresariais constantes dos business plans e dos orçamentos empresariais. Especialistas em direito tributário, as mais recentes teses e alterações promovidas na legislação fiscal, que servirão de subsídio aos profissionais responsáveis pela escolha do regime tributário menos oneroso.

Realmente, Rosa (2000) ensina que, ao iniciar a colonização brasileira, a Coroa Portuguesa não tinha como principal intenção assegurar o domínio da “Terra de Santa Cruz”, mas sim, buscar recursos capazes de permitir a redução do crescente endividamento do Estado Português.

E é por não ficar transparente e evidente o emprego do tributo que o contribuinte é levado a burlar o Fisco pelos mais diferentes modos, seja pela sonegação, pela simulação, pelo conluio, fraude ou elisão fiscal. Não faltam meios, nem profissionais, para proporcionarem formas de promover rombos no Erário Público.

A elisão fiscal é a utilização de falhas ou brechas contidas na própria norma legal para produzir economia tributária. Dá-se quando a lei permite entendimentos diversos entre os operadores do direito tributário, com a finalidade de fugir do fato gerador do imposto. A elisão é tão complexa que, muitas vezes, é motivo de divergências na Administração Tributária, nos consultores externos e, até mesmo, dentro do próprio poder judiciário.

Desta forma, pode-se afirmar que em ambos os lados os sujeitos da tributação encontram-se insatisfeitos.

O contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, por sofrer uma tributação excessiva e não ter, em contrapartida, serviços públicos de qualidade.

O Estado, sujeito ativo da tributação, necessita, cada vez mais, de recursos financeiros capazes de fazerem frente ao aumento das despesas administrativas e de evitarem o crescente endividamento do setor público.

Nesta insatisfação mútua, ambas as partes tentam, na medida do possível, buscar meios de satisfazer suas necessidades, através de diversos procedimentos.

Os contribuintes objetivam fugir da excessiva carga tributária, seja pelos meios lícitos, seja pelos meios ilícitos.

Existem legislações que funcionam como escudos protetores aos contribuintes delituosos. Tais normas, sob o argumento de proteger a intimidade do indivíduo, acabam por proporcionar, em muitos casos, a ocultação de fatos e operações irregulares, cujas consequências podem se dar no campo tributário e até mesmo na esfera penal.

Restrições de ordem legal que impedem ou dificultam o acesso da Administração Tributária às informações de interesse fiscal, bem assim aquelas que propiciam o surgimento de paraísos fiscais, estão em desarmonia com os tempos atuais. Leis desta espécie são inadequadas e não podem ser admitidas num Estado moderno, pois acabam protegendo o evasor, com graves prejuízos aos interesses coletivos.

Essa guerra declarada entre o fisco e contribuinte tem ocasionado questões de alto relevo no Direito Nacional.

Na insistência de angariar mais recursos financeiros, foi editada a Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, a qual introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Teve, a presente lei, a intenção de acabar com qualquer tipo de comportamento elisivo utilizado pelo contribuinte, sendo assim chamada pela doutrina de Norma Geral Antielisão.

Ocorre que, tal medida não se encontra de acordo com os demais preceitos legais, nem com os princípios norteadores do sistema tributário nacional.

O legislador aboliu direitos assegurados constitucionalmente aos cidadãos, gerando com isso, uma verdadeira revolta por parte da doutrina nacional.

Os doutrinadores, em sua grande maioria, afirmam que a referida Lei Complementar 104/01, ou se mostra inútil por tratar de tema já previsto no sistema jurídico, ou fere gravemente os princípios asseguradores de direitos dos contribuintes previstos na Constituição Federal. Entretanto, a doutrina vê sérias consequências caso medidas não sejam tomadas para se evitar que abusos e perseguições possam ser cometidos.

O ordenamento jurídico nacional é um conjunto de normas e princípios que devem, necessariamente, estar em harmonia. O surgimento de uma norma, com a pretensão de permitir que agentes fiscais possam, unilateralmente, desconsiderar atos e negócios jurídicos com a alegação de que são dissimulados, causa uma enorme preocupação entre estudiosos do assunto.

No presente trabalho, faz-se um estudo do sistema tributário nacional, e uma profunda análise do conceito de elisão fiscal e seu tratamento no Brasil.

Tentamos analisar a norma antielisão à luz dos princípios que norteiam o direito tributário brasileiro, princípios estes que encontram amparo na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma analisamos as teorias que pretenderam, sem sucesso, dar validade à norma geral antielisão, demonstrando ainda prejuízos que a aplicação prática desta norma pode causar no ordenamento jurídico nacional.

1.1 Situação Problema

A utilização de meios legais para se buscar o mínimo de tributação possível, sempre foi visto pela doutrina nacional e, até mesmo internacional, como um meio lícito de planejamento tributário.

A utilização destes meios antes da ocorrência do fato gerador, faz com que esta atividade não seja enquadrada como evasiva nem tampouco sonegatória, uma vez que ainda não há que se falar em tributo devido, e só pode ser evadido ou sonegado algo que exista.

A busca por formas que não infringissem a legislação e, ao mesmo tempo, possibilitassem ao contribuinte uma redução da carga tributária, foi a forma encontrada para que muitas empresas pudessem se manter no mercado e para que muitos contribuintes pudessem manter seu patrimônio.

Para alguns contribuintes, que competem diretamente com produto do mercado internacional, a utilização de meios que evitem a excessiva carga tributária brasileira tornou-se, muitas vezes, questão de sobrevivência.

Em contrapartida, o Estado necessita, cada vez mais, de recursos financeiros capazes de fazerem frente ao crescente aumento das despesas. Este déficit, já comum em nosso país, faz com que se busquem meios de angariar mais recursos, seja taxando atividades e produtos anteriormente não taxados, seja limitado o comportamento de planejamento fiscal do contribuinte.

Com o advento da Lei Complementar 104/2001, inserindo o parágrafo único ao artigo 116 do CNT o legislador teve a clara intenção de criar uma norma “antielisão”.

A possibilidade de a autoridade fiscal vir a desconsiderar os atos e negócios jurídicos lícitos, praticados sob o amparo legal, cria, no direito prático, uma grande insegurança, tendo em vista que alguns dos princípios brasileiros do ordenamento jurídico foram suprimidos.

A referida lei dá poderes em demasia aos agentes fiscais, e suprime direitos assegurados constitucionalmente.

A doutrina nacional alega que, perseguições e injustiças serão cometidas caso a referida norma venha a ser efetivamente aplicada. Acabar com a segurança jurídica pode ter consequências contrárias às pretendidas pelo legislador. Os contribuintes não saberão mais a que tipo de forma jurídica devem recorrer para realizarem seus atos e negócios jurídicos, tendo em vista o excessivo poder concedido às autoridades fiscais.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Seguindo esse questionamento, pretende esse trabalho, mediante estudo bibliográfico, avaliar nas empresas industriais particularmente, o melhor planejamento tributário que atenda as suas necessidades.

1.2.2 Objetivo específico

Pretende esse trabalho, em análise específica:

- analisar o instituto da elisão fiscal no Direito Pátrio;
- diferenciar elisão fiscal dos demais institutos que a ela se assemelham;
- comparar o tratamento dado à elisão fiscal nos demais países, sobretudo nos de maior influência para o Sistema Tributário Nacional;
- identificar quais os princípios constitucionais que legitimaram a utilização da elisão fiscal;
- verificar a constitucionalidade e a utilidade da Lei Complementar 104/01;

1.3 Justificativa

A questão do planejamento tributário, mais especificamente da elisão fiscal, vem sendo objeto de muitos estudos no direito tributário.

A busca, por parte do Estado, de uma maior receita, e por parte do contribuinte, de meios legais para diminuir a carga tributária, tem propiciado, nos últimos tempos, uma verdadeira situação de “guerra” entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

Um novo fator a alimentar os debates surgiu com a edição da Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, que, sendo criada com a intenção de ser a norma geral antielisão, restringiu a possibilidade de que se valha o contribuinte do planejamento tributário com o objetivo de elidir a incidência de tributos.

O uso da elisão fiscal, considerado como uma forma lícita de planejamento tributário, sempre foi um dos instrumentos utilizados pelos contribuintes para, sem infringir a legislação, reduzir o ônus tributário.

Não obstante a aprovação da referida norma, ainda não se firmou um entendimento quanto à amplitude e o real alcance do dispositivo criado, surgindo assim as mais diversas concepções a respeito do assunto.

A vingar tal dispositivo, importantes princípios constitucionais terão sido suprimidos, o que é inconcebível no nosso sistema legal.

A Constituição Federal de 1988 traz certas garantias aos cidadãos, garantias essas que não podem ser suprimidas por norma infraconstitucional e que garantem ao contribuinte que nada afetará seus atos e negócios jurídicos quando amparados por tais garantias.

O presente trabalho se justifica na verificação do real alcance da norma geral antielisão, sua constitucionalidade e os atos e negócios jurídicos que poderão ser afetados pela presente norma, e suas implicações na gestão das empresas.

Assim, um estudo em que se analisa a possibilidade da lei Complementar 104/01 suprimir o direito à utilização da elisão fiscal, é de grande importância para o direito tributário nacional.

1.4 Metodologia

Neste item, apresenta-se a metodologia utilizada para a confecção do presente trabalho.

Conforme Vergara (1997, p. 12), método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento.

Explicar a metodologia consiste em apresentar o conjunto de ações utilizadas desde a busca de matérias, o método de interpretação, até os procedimentos utilizados.

Quanto à natureza, trata-se de um trabalho teórico, haja vista não se tratar de nenhum estudo de caso em particular, mas sim, analisar determinado assunto, objetivando enriquecer o conhecimento científico acerca do tema tratado.

Parra Filho (2002, p. 101) afirma que:

O pesquisador pode ter como objetivo maior desenvolver novas teorias, criar novos modelos teóricos ou estabelecer novas hipóteses de trabalho

nos vários campos do saber humano, quer por dedução, quer por indução, quer por analogia.

Esse trabalho, que não tem por objetivo uma utilização prática dos resultados, mas sim o enriquecimento do conhecimento científico, define-se como uma pesquisa teórica. É importante ressaltar que o embasamento teórico é fundamental para o desenvolvimento de qualquer tipo de pesquisa e avanço de qualquer campo da ciência.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva.

Exploratória, segundo Gil (1996, p. 45), “têm como objetivo proporcionar uma maior familiaridade com o problema, com visitas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.”

Já as pesquisas descritivas, conforme explica Gil (1996, PP. 46-47),

têm como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Essas pesquisas têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

A abordagem utilizada é qualitativa.

Segundo Beuren (2003, p. 92):

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

A preponderância do estudo é no sentido de análise da natureza do fenômeno estudado. Apesar de serem utilizados alguns dados quantitativos, estes somente ajudam a colaborar a análise da natureza do instituto analisado.

A técnica utilizada para a coleta de dados foi de pesquisa bibliográfica e a análise documental, uma vez que o trabalho foi elaborado a partir de material já publicado, constituído, principalmente, de livros, pareceres, artigos de periódicos e materiais disponibilizado via internet.

Quanto ao método de raciocínio, foi utilizado o indutivo. Segundo Parra Filho (2002, p. 102):

O método indutivo vai permitir, a partir de observações, levantamentos de determinados fatos, determinadas situações, inferir condições e situações gerais esperadas.

Na verdade, a indução dá a probabilidade e não a certeza do esperado.

Por fim, quanto ao método de procedimento utilizou-se o monográfico. Este método, segundo Severino (2002, p. 129), reduz sua abordagem a um único assunto, a um único problema, com um tratamento especificado, sendo este o método mais aconselhável para os trabalhos de dissertação de especialização.

1.5 Organização do Trabalho

Para atingir os objetivos traçados, o presente trabalho foi dividido em seis capítulos.

No primeiro, apresenta-se a introdução do tema, o problema que se pretende abordar, os objetivos geral e específicos e a justificativa que fundamenta o presente estudo. No mesmo capítulo, relaciona-se a metodologia utilizada e a forma de organização do trabalho que será apresentado.

O segundo capítulo presta a função de trazer algumas considerações sobre o sistema tributário nacional, considerações estas que, apesar de não se referirem diretamente ao assunto principal, são de grande utilidade para uma melhor compreensão sobre o tema tratado.

No terceiro capítulo, adentra-se ao tema objeto deste trabalho, procurando-se trazer uma definição clara e precisa do conceito de elisão fiscal e sua possibilidade de utilização na gestão empresarial. Além disso, no mesmo capítulo, analisam-se os demais institutos semelhantes à elisão fiscal, mas que com ela não confundem, uma vez que têm características e consequências próprias.

O quarto capítulo, serviu para identificar os princípios norteadores do direito tributário brasileiro, mais especificamente aqueles que se relacionam diretamente com o instituto da elisão fiscal. Buscou-se aqui, conceituar tais princípios e posteriormente analisar se a norma antielisiva, encontra-se ou não, em conformidade com os princípios estudados.

O quinto capítulo por sua vez, trata da Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001 onde, busca-se analisar a utilidade prática da referida lei, bem como a sua constitucionalidade. O capítulo trata ainda da interpretação de determinadas expressões

utilizadas pela LC 104/01, e as possíveis consequências de cada interpretação. Não tendo gerado grandes utilidades no presente trabalho.

Por fim, no sexto capítulo buscou-se trazer algumas conclusões sobre o tema tratado, considerações estas embasadas na doutrina pesquisada para a confecção do presente trabalho.

O conjunto destes capítulos, cada um buscando um objetivo determinado na possibilidade de continuar a ser utilizada a elisão fiscal como forma de planejamento tributário, confere a estrutura do presente trabalho que a seguir passa a ser apresentado.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 O Estado e o Poder de Tributar

O ser humano, além de ser sociável, tem a necessidade de se desenvolver em sociedade. Com efeito, não basta para ele o convívio a si mesmo, sendo no convívio a si mesmo, sendo no convívio com seus semelhantes que ele logra, de forma mais completo, a satisfação de suas necessidades materiais e espirituais (Valério, 1978, p. 15).

Entretanto, para que este convívio em sociedade fosse capaz, tornou-se necessária a criação de uma entidade superior, dotada de poderes especiais, capaz de regradar e regular o comportamento dos indivíduos, bem como de satisfazer as necessidades públicas.

A esta entidade criada para regradar e regular os comportamentos sociais deu-se o nome de Estado.

Estado é a nação, o povo ou a sociedade, politicamente organizada (CASSONE, 2001 p. 25).

O Estado deve exercer as mais variadas atividades, políticas, econômicas, sociais, administrativas, fiscais, financeiras, policiais, educacionais, etc..., visando com isso a regulação da vida em sociedade e a realização do bem comum.

Porém, para que o Estado exista e possa desenvolver suas atribuições, necessita ele de recursos materiais, que lhe permitam cumprir com suas funções e atingir seus objetivos.

Não sendo o Estado um produtor de riquezas, mas sim um consumidor destas, precisou ele buscar, no seio da sociedade, tais recursos (CASSONE, 2001, p. 25).

Para a obtenção destes recursos, o Estado poderia de duas formas: atuar no campo econômico, participando da livre iniciativa; ou, através da tributação dos indivíduos que participam da atividade econômica do País.

No Brasil, o Estado atua nas duas formas, ou seja, participa da atividade econômica, ainda que de forma subsidiária, e utiliza-se também do poder de tributar, sendo que a primeira forma de atuação do Estado é limitada pela Carta Magna.

De acordo com o artigo 173 da Constituição Federal em vigor, só é permitido ao Estado o direito de atuar na atividade econômica quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo.

Desta forma, optou o Estado Brasileiro em buscar a maior parte dos recursos formadores da receita pública, através da tributação.

Todo Estado é dotado do poder de tributar, poder este decorrente da soberania.

Como bem observa Machado (1999,p.31):

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu funcionamento seja soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.

Vê-se, portanto, que o Estado estabelece com o indivíduo uma relação jurídica para cobrança de tributos.

Nos dias atuais, segundo Machado (1999, p. 31), o poder de tributar justifica-se na medida que os próprios indivíduos, por meios de seus representantes eleitos, consentem na instituição do tributo.

2.2 Normas de Direito Tributário

Conforme exposto, anteriormente, a relação de tributação não é uma relação de poder, mais sim, uma relação jurídica existente entre o contribuinte e o Estado.

Existem normas jurídicas que regulam toda a relação de tributação, e a estas normas estão sujeitas os contribuintes e o Estado.

Pode-se afirmar que em respeito ao princípio da legalidade (adiante estudado), tudo que se tratar de matéria tributária, deverá estar previsto em lei, ou seja, é a reserva absoluta da lei no direito tributário brasileiro. É certo afirmar que quem cria o tributo é o próprio Estado, as leis são de sua autoria, entretanto a criação e a mudança de qualquer dispositivo legal referente à cobrança, criação e majoração de qualquer tributo deve, necessariamente, ser feita por meio de dispositivo legal competente.

A exigência desta reserva legal surgiu como reforma de garantia ao indivíduo, que não pode ser pego de surpresa com a criação ou majoração de um tributo de hora para outra.

Dito isto, fica claro a função do Direito Tributário, pois pode se afirmar que trata ele de regular as relações entre o fisco e os contribuintes, ou nas palavras de Machado (1999, p. 43):

É possível conceituar o Direito Tributário como ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Ou, na definição de Cassone (2001, p. 32):

O direito tributário é parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne a instituição, arrecadação, fiscalização e extinção do tributo.

Pode-se afirmar também que o direito tributário é considerado um direito autônomo, pois se rege por princípios e normas próprias (CASSONE, 2001, p. 32).

No entanto, esta autonomia não significa que o direito tributário não se relaciona com os demais ramos do direito. Há um grande relacionamento com os outros ramos do direito, principalmente, com o direito constitucional, direito civil, direito judiciário e direito penal (CASSONE, 2001, P.32).

2.3 Conceito de Tributo

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Desta forma, o legislador quis acabar com qualquer tipo de discussão quanto ao que se consideraria como sendo tributo, estabelecendo um conceito a ser seguido por todos.

A primeira preocupação do legislador foi de estabelecer que se trata de prestação pecuniária, ou seja, é através dele que o Estado angaria fundos para a manutenção da máquina administrativa e a conseqüente execução de suas atividades (MACHADO, 1999, p. 48).

Posteriormente, deixa claro o legislador que o tributo não será cobrado em espécie. Pode ocorrer, que em não sendo pago o tributo, após ação de execução fiscal promovida pelo fisco, haja a liquidação da dívida em espécie, desde que previsto em lei. Entretanto, neste caso, o tributo inicialmente devido era em pecúnia, e somente fora cobrado em espécie por posterior penhora de bem ou dação em pagamento.

Outra característica do tributo é a sua compulsoriedade. Todo tributo, uma vez ocorrido o fato gerador, torna-se obrigatório. A obrigatoriedade não nasce da vontade das partes, mas sim da vontade da lei.

O tributo também deve ser expresso em moeda, não sendo admitido à instituição de tributo em natureza, ou seja, pago em unidades de bens ou de serviços. Como bem menciona Machado (1999, p. 49), nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

Tributo não é penalidade. Esta é aplicada toda vez que o agente pratica ato ilícito ou descumpre algo determinado pela legislação. A ocorrência de um fato gerador com o conseqüente surgimento do tributo devido é algo que decorre da simples ocorrência de um fato, que o legislador determinou ter uma base de cálculo tributável.

Entretanto, existem casos raros, onde se admite a instituição do tributo como uma espécie de penalidade. Uma destas hipóteses consiste na possibilidade de se instituir o imposto Predial e Territorial Urbano progressivo no tempo, tendo este a finalidade de obrigar o proprietário de solo urbano não edificado ou não adequadamente utilizado a proceder, seu adequado aproveitamento (art. 182, § 4º, II da CF/88).

Outra característica que o legislador quis deixar bem clara é o fato de que todo tributo deve ser instituído em lei. Como veremos adiante, o princípio da legalidade deve ser rigorosamente observado na instituição e majoração dos tributos.

Instituir um tributo é mais do que simplesmente dizer que o mesmo passa a ser exigido. O legislador deve determinar a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária.

A cobrança do tributo deve ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142 do CNT), isto significa dizer que a autoridade administrativa não dispõe de liberdade para apreciar a conveniência ou não de sua ação. Uma vez ocorrido o fato e tomando a autoridade conhecimento do mesmo, fica ela obrigada a proceder de acordo com o previsto na lei.

Não há margens de discricionariedade para que a autoridade administrativa avalie da conveniência ou não da aplicação da norma.

2.4 Espécies de Tributos

2.4.1 Generalidades

Cabe aqui, após o conceito de tributo, a explicação de formas de tributos previstos no nosso diploma legal. Apesar de parte da doutrina optar por uma divisão quadripartida de tributos (MORAES, 1995, p. 383), neste trabalho será adotada a teoria que admite a existência de cinco espécies tributárias (MACHADO, 1999, p. 54).

2.4.2 Impostos

É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN). Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

2.4.3 Taxa

É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador, o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN).

As taxas são tributos vinculados, logo o poder público faz alguma coisa em favor do contribuinte. Quando a cobrança é em razão do poder de polícia, o estado fornece em geral um documento cuja exigência está prevista em lei, podendo ser um alvará de funcionamento de um estabelecimento, um passaporte para viajar para o exterior, um

documento de identidade etc. ou ainda pode ser a prestação de um serviço específico e divisível tal como a coleta de lixo urbano ou manutenção de redes de esgotos sanitários.

2.4.4 Contribuição de Melhoria

É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN).

Conclui-se que a Contribuição de Melhoria, também é um tributo vinculado, pois depende para ser cobrada, de uma ação estatal específica, uma contraprestação, relativamente ao contribuinte. Esta ação é a realização de uma obra pública de que decorra valorização do imóvel do contribuinte.

2.4.5 Contribuições Especiais ou Parafiscais

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

Para melhor compreensão do assunto aqui tratado faz-se necessário a utilização de alguns conceitos básicos como:

- Atividade paraestatal - é a atividade que sendo típica da entidade privada é desenvolvida de forma continuada por entidade pública. Exemplo: a atividade desenvolvida pela previdência oficial através do INSS ou sendo a atividade típica de entidade pública é desenvolvida por entidade privada.

Exemplo: a atividade desenvolvida pelo SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST, SENAT, SEBRAE etc.

- Contribuições sociais - estas contribuições formam o maior grupo das contribuições especiais, sendo que as mais relevantes são as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social que são cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre:

1) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício.

Exemplo: Contribuição do empregador ao INSS (20%), SAT (Seguro contra acidentes do trabalho - 1 a 3%, dependendo do grau de periculosidade da atividade), PIS (Programa de Integração Social, devido pelas entidades sem fins lucrativos e sociedades cooperativas – 1%).

2) a receita ou o faturamento. Exemplo: COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - 3%), PIS (Programa de Integração Social - 0,65% para todas as entidades com fins lucrativos, exceto as instituições financeiras, cuja alíquota é de 0,75%) Contribuição do Produtor Rural, incidente sobre a comercialização de seus produtos (Contribuição ao INSS – 2,2%, Contribuição ao INCRA – 0,2% e Contribuição ao SENAR – 0,1%, totalizando 2,5% incidente sobre o valor da venda dos produtos da agropecuária e congêneres).

3) o lucro. Exemplo: CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – 9% para as empresas em geral e 18% para as instituições financeiras).

Com base no § 1º do Art. 149 da CF, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, também podem instituir contribuições a serem cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Com base no parágrafo retro mencionado, os Estados, DF e Municípios instituíram contribuições cobradas de seus servidores. Além das contribuições sociais para financiamento da seguridade social, foram instituídas ou autorizadas outras contribuições sociais, tais como: a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, com alíquota de 0,38% incidente sobre os lançamentos a débito nas contas bancárias, a Contribuição para o Salário Educação, com alíquota de 2,5%, incidente sobre a folha de salários pagos pelo empregador ou equiparados, além da Contribuição para custeio da iluminação pública, já autorizada pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, a ser cobrada pelos Municípios e o Distrito Federal.

- Contribuições de intervenção no domínio econômico - inicialmente estas contribuições eram cobradas sob a justificativa de que o Estado desenvolvia uma atividade que beneficiava diretamente certos setores da economia e que havia necessidade de se controlar o resultado das atividades

incentivadas pelo poder público, sendo então cobradas as contribuições daqueles que se beneficiavam diretamente da atividade estatal. Com base nessa premissa foram instituídas a Contribuição do Café, incidente nas exportações deste produto para o exterior, a Contribuição da Borracha, também incidente nas exportações do produto para o exterior, a Contribuição à EMBRATUR cobrada das empresas ligadas ao turismo, tais como hotéis, empresas de transporte de turistas, restaurantes, pousadas etc.

Atualmente a premissa de atividade desenvolvida pelo poder público de forma a beneficiar o setor da economia do qual está sendo cobrada a contribuição, parece abandonada, haja vista a autorização contida no § 2º do Art. 149 da CF, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que autoriza a União a instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, sem o pressuposto de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, havendo apenas destinação específica das receitas.

- Contribuições de interesse de categorias econômicas ou profissionais são exemplos destas contribuições, as alusivas à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e aos Conselhos Federais de profissões regulamentadas, como o Conselho Federal de Administração (CFA), Conselho Federal de Economia (CFE), Conselho Federal de Medicina (CFME) e outros e ainda as contribuições ao SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST, SENAT e SEBRAE.

2.4.6 Empréstimo Compulsório

É o tributo que somente pode se instituído pela União, através de lei complementar, os casos de:

- Calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previsto no orçamento fiscal da União.
- Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

As receitas de empréstimo compulsório somente podem ser utilizadas para cobrir as despesas que justificaram sua instituição. Logo, não pode a União lançar mão deste tipo de exação para cobrir déficits orçamentários, salvo se em decorrência de calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, vinculando-se a aplicação dos recursos nas despesas geradas por estes eventos.

2.5 Obrigações Tributárias

Obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista desta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo (CASSONE, 2001, p. 136).

Uma vez descrito em lei o fato que será tributável e ocorrido este, nasce para o Estado (sujeito ativo) o direito de cobrá-lo, e para o contribuinte (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Este dever e este direito são feitos da norma tributária.

Machado (1999, p. 97) define a obrigação tributária como sendo:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

De acordo com o artigo 113 do CNT, pesa sobre o contribuinte, dois tipos de obrigações tributárias: as acessórias e as principais.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador do tributo, e tem por objeto o pagamento, entende-se este como sendo o ato de entrega do dinheiro devido ao Estado. Corresponde a uma obrigação de dar. Seu objeto principal é o pagamento do tributo.

Paulsen (2005, p. 440) traz um conceito claro a respeito da obrigação principal:

[...] o legislador do Código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É uma relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no conseqüente da regra-matriz de incidência.

Por obrigação tributária acessória, entende-se como sendo aquela que exige do contribuinte um fazer, um não fazer ou até um tolerar. Decorrem da legislação tributária, e

tem como principal objetivo viabilizar ao fisco o controle de fatos considerados como relevantes para o surgimento da obrigação principal.

Podemos citar como exemplos de obrigações acessórias o dever de emissão de notas fiscais, a escrituração dos livros fiscais, a inscrição no cadastro de contribuintes, a exibição dos livros fiscais quando solicitados, dentre outras.

É certo afirmar que as obrigações acessórias existem em razão das obrigações principais, pois servem de controle para o surgimento da obrigação de pagar.

O descumprimento de qualquer destas obrigações pode ensejar uma ação contra o contribuinte, bem como a aplicação de penalidades e multas.

2.6 Sujeitos da Obrigação Tributária

Sujeitos são as partes envolvidas na relação, as quais serão atribuídos direitos e deveres.

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119 do CNT).

Pode a lei estabelecer como sujeito ativo determinado ente estatal e destinar o produto da arrecadação para outro. Mesmo neste caso, o sujeito ativo continuará sendo o ente destinado a arrecadar o tributo.

O sujeito ativo na relação tributária será sempre pessoa jurídica de direito público, o que pode ocorrer é que estas deleguem determinadas funções a outros entes, como por exemplo, a arrecadação, que pode ser delegada a uma instituição bancária.

Cabe aqui fazer uma breve diferenciação dos sujeitos passivos da obrigação principal e da obrigação acessória.

De acordo com o artigo 121 do CNT, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Pode ainda o sujeito passivo da obrigação tributária ser o próprio contribuinte ou apenas responsável. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a obrigação, ao passo que o responsável é aquele que, sem ser contribuinte e não tendo relação direta com a obrigação, em decorrência de dispositivo legal, fica obrigada a pagar o tributo.

O sujeito passivo da obrigação acessória é aquele ao qual a legislação tributária atribui deveres diversos do pagamento.

2.7 Fato Gerador da Obrigação Tributária

No artigo 114 do Código Tributário Nacional, o legislador define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Somente a partir da ocorrência do fato gerador é que se afirmar que nasceu a obrigação jurídica de pagar um tributo determinado (PAULSEN, 2005, p.446).

Pela leitura do dispositivo do CNT (art. 114), percebe-se a preocupação do legislador em ressaltar o princípio da legalidade, ou seja, a situação para ensejar fato gerador de obrigação principal, deve, necessariamente, estar previsto em lei.

Nesta mesma linha, define o art. 115 do Código Tributário Nacional que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Encerramos a primeira parte deste trabalho, tendo como objetivo trazer ao leitor uma breve explicação do Sistema Tributário Nacional. Não tivemos em hipótese alguma, a pretensão de esgotar o assunto, mesmo porque o tema desperta vários questionamentos, muitos dos quais poderia ser objeto de trabalho a parte.

3 A GESTÃO EMPRESARIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Os Atos de Gestão e as Obrigações Tributárias

Existem fatores com grande relevância que determinam os impostos indiretos no atual mundo dos negócios. O primeiro é a consciência dos empresários em relação aos impostos, pois, para eles os impostos representam o maior ônus fiscal dentro de suas empresas. O segundo é que eles têm consciência do grau de satisfação e a complexidade da legislação.

Esses impostos têm uma grande importância no mundo dos negócios e com isso os empresários estão investindo em equipes para direcionarem as empresas, visando obter idéias e planos que possibilitem uma melhor conciliação dos aspectos industriais, comerciais e fiscais, voltada à anulação, redução ou adiantamento de ônus tributário.

As idéias e planos tem como fundamento à economia de impostos, cujo os contribuintes adotam ações que resultem em conseqüências fiscais menos onerosas.

Visando o direito posto, o contribuinte poderá exercê-los desde que observe a totalidade de requisitos formais e substanciais que a lei exige. Pois, a prática desse direito, de economia de impostos é legal e às ações são válidas para economia dos impostos, deve conter uma estrutura e forma adequada de acordo com os negócios industriais, operações mercantis e prestação de serviço.

Para que o processo de integração do planejamento tributário funcione de forma adequada, não basta ter idéias criativas, é preciso observar algumas regras básicas, que irá contribuir com as empresas que pretendem fazer uma economia fiscal mediante a prática de ações lícitas capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário.

Segue abaixo importantes regras que devem ser aprovadas em um planejamento tributário:

- Verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência.
- Examinar se a economia de impostos é decorrente de ação ou omissão legítima.
- Analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequado.

- Investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizada igualmente e suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.

O profissional especializado na área de planejamento tributário deve seguir essas regras básicas para poder obter êxito.

Como conclusão, a ação empresarial que visa economizar, excluir ou adiar o correspondente débitos fiscal, vem cada vez mais ocupando uma posição de vanguarda na estratégia das organizações.

3.2 Conceito de Planejamento Tributário

Em todos os países organizados, a criação e cobrança de tributos com fundamentos constitucionais e na legislação tornaram-se ao longo da história uma rotina administrativa.

Não há como manter funcionando a máquina administrativa sem recursos arrecadados daqueles que produzem a economia. Ao longo do tempo, foram surgindo às doutrinas tributárias que deram sustentação aos estudiosos do assunto, proporcionando a criação de argumentos jurídicos que justificam a existência dos diferentes tipos de impostos e taxas. Estes são legalmente revertidos aos cidadãos sob a forma de benefícios necessários para uma vida estável, na qual devem prevalecer prioridades como segurança, saúde pública, educação, ao lado de outras.

Há a necessidade de se utilizar instrumentos eficazes, em especial do Direito Positivo, para se praticar justiça no momento de instituir e cobrar imposto de qualquer natureza, sem que sejam penalizados os que têm menos em favor de benefícios aos que têm mais ou muito.

Porém, é essencial que seja considerada a questão por prismas diferentes: de um lado, o legislador nem sempre está suficientemente informado dos princípios que regem o Direito, pois na maioria dos casos, em qualquer das esferas administrativas, são eleitas pessoas com pouca formação. Por melhor que seja a sua assessoria jurídica, quase sempre prevalece à opinião de quem tem o voto e que normalmente age segundo interesses especificados pelo respectivo poder executivo, que pressiona ou negocia para ser melhorada a arrecadação de sua jurisdição.

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização de fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário.

O planejamento tributário exige antes de tudo, bom senso do planejador.

Há alternativas legais validas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento podem exigir.

A relação custo / benefício/custo deve ser muito bem avaliada. Não há mágica em planejamento tributário apenas alternativas, cujas relações custo / benefício/custo variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc.

A rigor depois de delimitados os conceitos doutrinários de elisão e evasão fiscal pode-se então conceituar e classificar o planejamento tributário. Os termos utilizados pela doutrina para a nomenclatura do fenômeno é variado: evasão fiscal legítima elusão, elisão, direito à economia de impostos, engenharia fiscal e finalmente planejamento tributário. Elege-se no presente trabalho o termo para indicar o gênero do qual a elisão fiscal é espécie.

O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou fustigar legalmente os ônus dos tributos.

3.2.1 Objetivos do Planejamento Tributário

O objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. As condutas, sempre revestidas de estrutura jurídica, visam ao fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico.

Embora o objetivo seja econômico, as condutas devem ser lícitas (admitidas pelo ordenamento jurídico), dando-se antes ou após a ocorrência do fato impositivo, pois engloba a defesa do contribuinte ou responsável em processos administrativos e judiciais, sempre pelas vias legais.

O grande marco temporal do planejamento tributário, a ocorrência do fato impositivo, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as

possibilidades legais de redução dos ônus tributários (em sentido lato) após a ocorrência do fato gerador.

Também a repetição do indébito tributário (bem como a compensação, a ação declaratória de inexigibilidade de débitos fiscais e demais procedimentos judiciais e administrativos), embora não sendo genuínas formas de planejamento tributário, dentro de

um amplo contexto, deste fazem parte, pois também se prestam a evitar, postegar ou reduzir os ônus fiscais.

Delimitado o conceito de planejamento tributário, torna-se possível a classificação do planejamento, sempre afinada com os aspectos conceituais e nacionais expostos.

Esses fatores, ao lado de outros se fizeram presentes na discussão e aprovação da Lei Complementar n. 104/2001, em que elisão foi confundida com evasão fiscal e procurou-se extinguir esta última em nome da primeira.

Segundo CIOCCARI, por outra perspectiva:

Nota-se que foi no escopo de amenizar a indignação dos contribuintes, postos à mercê de uma pesada carga tributaria, é que foi editada a "Lei contra elisão fiscal" assim denominada a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. Não sobeja repetir, no entanto, que a Lei em apreço trata, sim, de evasão fiscal, não de elisão. O texto é claro: 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. Ora, tal hipótese é de evasão, vez que o sujeito atua no intuito de sonegar tributos. Na elisão, porém, com a planificação de seus negócios o empreendedor objetiva mitigar seu ônus tributário. É o chamado planejamento tributário.

O planejamento tributário é praticado mundialmente e denota a preocupação do meio empresarial com a organização de suas atividades da forma mais produtiva possível. Através de estudos e planos de ação desenvolvidos por uma equipe de profissionais, geralmente contadores, advogados, administradores e economistas, o contribuinte pode, dentro da lei, reduzir sua carga tributária, aproveitando incentivos, deduções e isenções; utilizando formas jurídicas que proporcionam um benefício legal; pleitear o que indevidamente pagou, através da repetição de indébito; evitar atitudes que majoram o montante do tributo.

Veja-se um exemplo prático. A lei exime o contribuinte faltoso do pagamento de multa se, antes de qualquer ato fiscalizatório da autoridade administrativa, quitar ou parcelar seu débito. Ora, não há lei que obrigue o contribuinte a aguardar a manifestação do Fisco para que, assim, possa ser-lhe cobrada a multa. Antecipar-se a qualquer medida fiscalizatória e, portanto, evitar a cobrança de multa, é atitude adotada no planejamento tributário. Certamente, é o conjunto destas ações que irá evidenciar o montante economizado em tributos.

Planejar a ação administrativa de criar constitucional e legalmente os tributos, respeitando as devidas competências das esferas administrativas; utilizar-se de processos fiscalizatórios para garantir que os índices de sonegação e evasão se mantenham dentro de níveis admissíveis, é não apenas necessário, mas fundamental para o desenvolvimento econômico e social do Estado, como o compromisso mais importante dos poderes constituídos.

3.2.2 O Planejamento Tributário e os Atos Ilícitos

A prática de atos ilícitos com o objetivo de evitar a concretização do fato imponible é o que tecnicamente se denomina elisão fiscal, assim ensina Latorraca (1972, p. 20-1).

Esta técnica difere diametralmente da evasão fiscal, decorrendo esta última da prática de atos ilícitos que, segundo Carvalho (1991, p. 345-346) pode caracterizar SONEGAÇÃO ou FRAUDE.

- **SONEGAÇÃO FISCAL:** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
 - 1) Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
 - 2) Das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu Art. 1º define o crime de sonegação fiscal, como se segue:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a fazenda pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

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

Tem-se, pois, que a fraude não é ato lícito, o contribuinte age deliberadamente contra os ditames legais com o objetivo de fugir do ônus tributário, mediante distorção abusiva das formas jurídicas ou pelo ato simulado assim, não é instrumento do planejamento tributário, dado que para haver a legítima economia de tributos, faz-se necessário que o contribuinte adote um procedimento permitido pela legislação pertinente que evite a ocorrência do fato gerador ou adote uma alternativa também legal para reduzir a carga tributária.

O Código Civil Brasileiro define o ato simulado, assim como alguns dos seus efeitos.

Art. 102 – Haverá simulação nos atos jurídicos, em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se confere, ou transmitirem.

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Art. 105 – Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei ou da fazenda.

O planejamento tributário objetiva a economia de tributos em uma das seguintes modalidades:

- 1ª – impedindo ou retardando a ocorrência do fato gerador da obrigação;
- 2ª - reduzindo o montante do imposto devido.

Na primeira modalidade o contribuinte age de forma preventiva evitando a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou procede legalmente, de tal forma a retardar o momento de sua caracterização para que coincida com aquele que seja mais adequado ou, no mínimo menos inadequado, frente as suas disponibilidades. Um exemplo de procedimento para evitar a ocorrência do fato gerador é a situação em que uma empresa, tendo oportunidade de vender seus estoques de produtos industrializados no mercado interno, ou para o mercado externo por preços aparentemente equivalentes, opta em atender o mercado externo. Com isso impediu a ocorrência de fato gerador do IPI e do ICMS, visto que ambos os impostos não incidem nas exportações para o exterior, contudo incidem nas vendas para o mercado interno.

Um exemplo de como retardar lícitamente a ocorrência do fato gerador de um imposto é o caso de fornecedor que recebe um pedido no final do mês e aí invés de emitir a nota fiscal imediatamente deixa para emití-la no início do mês seguinte, postergando com isso o recolhimento dos tributos incidentes na venda, em um mês e não infringindo nenhuma norma legal.

3.3 Conceito de Elisão Fiscal

Para FABRETTI, “o planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda “a priori” os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar.”

Sua finalidade é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Para tanto, deve-se pesquisar, antes de cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos (art. 116 do CNT) surgindo a obrigação tributária. Portanto, deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência

de lacunas (“brechas”) na lei, que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou a lacuna da lei denomina-se elisão fiscal. Logo, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

Segundo PEREIRA:

...a elisão tributária é fenômeno que ocorre no plano do fato jurídico-tributário, não na definição da hipótese de incidência ou na interpretação da norma tributária. Trata-se exclusivamente de fato particular (sujeito passivo), que interpreta as normas jurídicas tributárias de modo a enquadrar-se na hipótese extraída pela sua própria interpretação.

A interpretação do autor permite concluir que a elisão só pode existir com participação dos agentes produtivos da economia no que refere ao planejamento tributário. Caso contrário, a ingerência do setor público extingue a autonomia empresarial.

Para que se tenham maiores detalhes a respeito da elisão e sua funcionalidade, é importante buscar em outros autores os conceitos e aspectos funcionais da elisão.

MALERBI elenca ao menos cinco diferentes qualificações jurídicas do termo elisão fiscal:

- a) Abstenção da incidência pura e simples;
- b) Elisão em sentido estrito ou via jurídica lícita menos onerosa;
- c) Evasão em sentido estrito ou via jurídica ilícita menos onerosa;
- d) Simulação ou ocultação de fato imponible por meio de forma aparente de legitimidade;
- e) Fraude ou ocultação pura e simples de fato imponible ocorrido.

A doutrina é discente na configuração do conceito. Há, segundo MALERBI, duas correntes nitidamente distintas: de um lado está os que consideram o comportamento elisivo como permitido pelo direito positivo, atribuindo-lhe, conseqüentemente, natureza jurídica.

Doutro lado, agrupam-se os que entendem tratar-se a elisão de mera infração à norma tributária e, nesta quadra, regida pelos princípios que a informam, desfrutando, quando mais, de alguma juridicidade perante o direito privado.

Adota-se, neste estudo, como essência do núcleo conceitual, a definição da primeira corrente doutrinária, acompanhando o posicionamento de DÓRIA, acolhido in totum por MALERBI.

Nota-se que este doutrinador aproxima os conceitos de elisão e evasão tributária, mas não os confunde. Para ele, quando se utiliza uma forma para reduzir tributo lícitamente, estaremos diante de elisão. A partir do momento que este mesmo procedimento passar a ser proibido pela autoridade fiscal, aquilo que era lícito passa a ser ilícito, e aquilo que era elisão passará a ser considerado evasão fiscal.

Corroborando esta opinião, Koch (2003, p. 116) afirma:

A elisão fiscal, hodiernamente tratada como planejamento tributário, consiste em praticar atos legais, sem dissimulação, sem fraude, visando minimizar o imposto a recolher.

No mesmo sentido, Pereira (2001, p. 14) alega que:

A elisão tributária eficaz é realizada por meios lícitos, através de atos não simulados e antes da ocorrência do fato impositivo (fato gerador). Através dela, evita-se a ocorrência do fato impositivo.

De acordo com Shingaki (2002, p. 25):

A elisão fiscal é definida como a economia lícita, mediante toda e qualquer ação anterior à ocorrência do fato gerador que, sem violar a lei, evita, reduz ou posterga o imposto.

Pode-se afirmar então, que a doutrina nacional considera a elisão fiscal como o procedimento que, antes da ocorrência do fato gerador, evita que este ocorra ou então que ocorra de maneira mais econômica.

Nota-se que a licitude está presente em todos os conceitos de elisão tributária. Uma vez transgredida a lei, o que era elisão será considerado como evasão, não sendo mais considerado um comportamento lícito. Entretanto, esta conceituação de elisão fiscal não é uníssona na doutrina brasileira. Machado (2004, p. 356), ao se referir às diferenças nas formas lícitas e ilícitas de planejamento tributário, considera como elisão a forma ilegítima.

Para o mesmo autor (2004, p. 356):

Não há 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 esta 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 ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito,

significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito. Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, 'qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.'

Com estes argumentos, Machado (2004, p. 356) conclui:

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva.

Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente. Apesar de robustos os argumentos elencados pelo autor, durante este trabalho seguir-se-á a opinião da maioria dos doutrinadores brasileiros, continuando a utilizar o termo elisão fiscal como forma de planejamento tributário lícito e evasão fiscal como a forma de planejamento tributário ilícito e ilegal, mesmo porque, a questão é tão somente de nomenclatura, sendo que na característica da licitude do comportamento, o autor segue a mesma opinião dos demais.

Outra característica diferenciadora entre elisão e evasão reside na cronologia dos atos. Assim, pode-se afirmar que o fator tempo marca a fronteira do lícito e do ilícito, devendo ser verificado quando da prática dos atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento dos impostos. Sendo os atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, estaremos diante de elisão tributária. Caso sejam praticados posteriormente, estará constatada a evasão tributária, uma vez que o tributo já era devido (HUCK, 1997, p. 28).

Para Martinez (2002):

A elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar, ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.

Elisão é uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível.

No mesmo sentido, Pereira (In ROCHA (coord.), 2002, p. 25) afirma que:

A elisão tributária é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência desse pressuposto de fato. [...] O critério distintivo, portanto, está na comparação entre o momento da conduta elisiva e o da ocorrência do fato impositivo.

Shingaki (2002, p. 30) também corrobora tal posicionamento. Para ele:

Se o contribuinte age ou omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que seu procedimento seja objetiva e formalmente lícito, por não contrariar a lei, haverá elisão, enquanto existirá evasão se o ato ou a omissão for posterior à ocorrência do fato gerador. Assim, verifica-se que para que se caracterize a elisão fiscal, necessária se faz que o comportamento do contribuinte, visando à redução do ônus tributário, seja anterior ao fato gerador.

Entretanto, Pereira (2001, p. 195), traz um exemplo de uma forma de elisão fiscal possível de ser realizada após a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma forma de elisão onde não se busca evitar ou reduzir a incidência do fato gerador, mas sim, visa afetar a forma do pagamento do tributo já devido. Aqui, o contribuinte se valerá de favores fiscais ou até mesmo de lacunas legais, para tentar postergar o pagamento do tributo, conseguir parcelamento, ou obter algum tipo de crédito decorrente de pagamento indevido feito anteriormente. Na verdade, o contribuinte ao se utilizar da elisão fiscal, visa diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo. Dá-se através de expedientes omissivos ou comissivos que evitam lícitamente a prática do fato impositivo da obrigação tributária (MARINS, 2002, pp. 31-32).

É o pagamento de menos tributo resultante do planejamento adequado dos negócios do contribuinte (PAULSEN, 2005, p. 449).

Assim, observa-se que os objetivos da elisão fiscal se confundem com o objetivo do planejamento tributário. Ambos visam a uma economia lícita de tributos, utilizando-se de meios legais para que, no final, tenham que suportar menor ônus tributário.

3.3.1 A Elisão Ilícita

A liberdade organizacional constitui direito fundamental, insusceptível de ser negada, porque todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.

Para que se obrigue ao contribuinte a adotar o caminho mais oneroso é necessário o expresse mandamento legal, visto que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei (princípio da legalidade).

Assim, contribuinte, dentro dos parâmetros legais, pode evitar a ocorrência do fato gerador. Acaso viole regra jurídica (tributária ou não) para atingir certo resultado econômica, sem a conseqüente oneração tributária, estará a praticar a fraude fiscal. Geralmente a fraude se dá pela inobservância dos efeitos jurídicos da norma tributária (e.g. pagar o tributo devido), decorrentes da subsunção automática do fato à norma.

3.3.2 Vantagens da Elisão Fiscal

Para que a obrigação tributária fique suportável não é necessário sonegar impostos ou incorrer em ilícito penal ou tributário.

Existe uma clara distinção entre evasão e elisão fiscal.

A evasão fiscal provém de artifícios dolosos nos quais o contribuinte, em afronta à legislação, reduz sua carga tributária, o que é entendido, acertadamente, como sonegação, pelos auditores da fazenda pública.

De outro lado, está a chamada elisão fiscal, que consiste na orientação formal dada pelos advogados e contadores para reduzir a carga tributária das empresas, pautando-se em preceitos e formas legais.

Na elisão fiscal, a preocupação se concentra na busca de meios legais, ou ao menos formalmente lícitos, para se obter redução no pagamento de tributos.

Apesar de algumas críticas, principalmente dos auditores fiscais e de parte dos juristas, a elisão fiscal é um meio legítimo que possuem os contribuintes para recolher suas obrigações tributárias de maneira mais branda.

O contribuinte pode e deve buscar o amparo de especialistas para encontrar mecanismos de redução de sua carga tributária, o que também pode gerar renda e

crescimento social, tendo em vista que a desoneração fiscal enseja mais recursos, inclusive, para expansão dos negócios.

A elisão fiscal se estrutura no chamado planejamento tributário, que pode ser definido como a análise profunda da atividade econômica de uma empresa para se conhecer sua forma de atuação e, a partir daí, serem dados aos contribuintes meios para reduzirem sua carga tributária e evitarem possíveis autuações.

Enfim, o planejamento tributário é uma forma criativa, cada vez mais procurada pelos contribuintes, assessorados por profissionais do Direito, de encontrarem fórmulas, dentro do sistema jurídico para redução da carga tributária, valendo-se dos espaços que a legislação não alcançou, fazendo-se uma economia fiscal, o que significa mais recursos para ampliação das atividades e geração de empregos.

- EXEMPLO: DE ELISÃO FISCAL:

Consideremos A como o fabricante, e B como o comprador e beneficiário do serviço. Consideremos, ainda, que o valor do bem é de R\$ 8.000,00 e o serviço de instalação /montagem de R\$ 5.000,00. Assim, B adquire de A um equipamento com a obrigatoriedade de A instalá-lo no estabelecimento de B. No caso, tendo em vista que a venda, instalação e montagem são feitas pela mesma pessoa (A), sobre tais operações incidem IPI e ICMS, numa base de cálculo de R\$ 13.000,00. Considerando a alíquota de 10% de IPI e 17% de ICMS, resulta o valor de R\$ 3.078,00 de impostos devidos.

Pois bem: Se A que pratica constantemente tais operações, abrir (constituir) outra empresa (C), para fins específico de prestar os serviços de instalação e montagem, configura-se duas operações e não mais só uma, a saber: sobre a operação de venda de A para B apuram-se R\$ 2.240,00 de IPI/ICMS (27% sobre R\$ 8.000,00); e sobre a instalação e montagem R\$ 250,00 de ISS (5% de alíquota sobre R\$ 5.000,00), resultando um montante de R\$ 2.160,00, contra 3.078,00, com uma economia de impostos de R\$ 918,00 (Resp 103.282-DF- STJ).

Tal procedimento não configura “abuso de forma” até porque B poderia adquirir o equipamento de A, e a instalação/manutenção de D, E ou F, obtendo a mesma economia de impostos. E, sabedor dessa possibilidade que a legislação oferece, pode negociar com várias empresas para obter o melhor preço em igual qualidade.

3.4 Evasão Fiscal

A base deste estudo seguirá a corrente doutrinária que considera elisão fiscal como sendo a forma lícita de planejamento tributário.

Dito isto e abordado sobre o conceito de elisão fiscal, nos cabe agora aludirmos a outras formas de planejamento tributário, as ilegais.

Muitos autores ao definirem evasão a associam com fraude fiscal. Esta confusão de conceitos acaba por ter uma certa relevância, uma vez que ambas trazem consigo vários fatores em comum.

Em ambas as figuras o agente, por meio de uma atitude conscientemente de má-fé, age com o intuito de pagar menos tributo do que é realmente devido. Nas palavras de Huck (1997, p. 30), “há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade”. Para o mesmo autor (1997, p. 30):

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas.

Ocorrendo a hipótese de incidência e conseqüentemente o fato gerador do tributo, surge a obrigação tributária, que se caracteriza por ser um vínculo jurídico entre o fisco e o contribuinte. Essa situação gera um direito para o Estado de poder cobrar do sujeito passivo o valor correspondente da obrigação surgida.

Caracteriza-se a evasão, quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar integralmente ao Fisco uma parcela do tributo devida, através de atitudes que sabe não serem lícitas.

Conforme Marins (2001, p. 30):

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Segundo Pereira (2001, p. 66), a evasão tributária se caracteriza:

[...] sempre que o sujeito passivo utilize formas jurídicas anormais, inadequadas ou atípicas para alcançar efeito econômico, obtendo

vantagem tributária, sem que tais formas jurídicas sejam justificáveis senão pelo interesse em obter a vantagem tributária.

Para caracterizar a figura da evasão, o contribuinte deve utilizar-se de um comportamento proibido pelo ordenamento jurídico, visando com isto à redução ou a supressão do imposto devido.

Torna-se, assim, indispensável à ocorrência da ilicitude, qual seja, a intenção de fraudar. O agente evasivo tem a intenção de, com a sua conduta, proibida pela norma jurídica, ocasionar um prejuízo aos cofres públicos.

Para a doutrina brasileira, existem graus de evasão, podendo ser desde a ilicitude meramente administrativa, como a desobediência quanto ao prazo fixado na lei ou no lançamento para o adimplemento da prestação tributária, que conduz a uma penalidade pecuniária punitiva, e a ilicitude penal, geralmente relacionada à prática de fraude, mais grave, portanto, como a adulteração de dados contábeis para a finalidade de obter a redução de base de cálculo de tributo e que gera como consequência a persecução e a punição de natureza criminal (MARINS, 2002, p. 30).

Huck (1997, p. 32) cita algumas das características que identificam um comportamento evasivo por parte do contribuinte:

- a presença de um negócio artificial, o qual ocorreria de outra forma não fosse à preocupação do agente fraudador com o não pagamento do tributo devido, ou seja, a economia fiscal;*
- a utilização de lacunas da lei para a obtenção de vantagens ilícitas e a utilização de institutos jurídicos para finalidades diversas das que se destinam;*
- o sigilo nas operações evasivas.*

Destas características, as duas primeiras caracterizam a conduta evasiva, e a terceira, apesar de não caracterizá-la, está presente em quase todas, uma vez que o contribuinte terá interesse no sigilo de suas operações, a fim de não despertar a curiosidade do fisco.

Pode-se citar como exemplos de evasão fiscal a venda de mercadorias sem a respectiva emissão de notas fiscais, com o intuito de fraudar o fisco, deixando de registrar a operação. A não declaração de rendimentos, com a intenção de sonegar o imposto de renda. Declarar o valor do imóvel a menor no caso de uma compra e venda com o intuito de reduzir o valor do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Assim, é correto afirmar que a evasão será sempre um comportamento ilegal do contribuinte, utilizando-se de fraude, simulação ou de qualquer meio ardiloso com o fito único de supressão ou redução da carga tributária. Sua conduta dar-se-á de forma trapaceira, geralmente forjando algo irreal para se livrar dos encargos tributários. Esta trapaça, em nenhum momento é amparada pela legislação vigente, nem representa lacunas da lei.

Apesar de tênues e muitas vezes confusos, não se deve jamais confundir o conceito de elisão tributária com o de evasão. A utilização de um ou de outro meio terá consequências jurídicas completamente diversas.

Como visto, o uso da elisão fiscal é perfeitamente aceito, e não ocasiona nenhuma sanção por parte do fisco. Há, neste caso, um comportamento lícito que não pode ser reprimido.

Na evasão fiscal, o comportamento do indivíduo, como vimos, é ilícito, sendo uma conduta reprovável para o direito. Desta forma, o ato evasivo será passível de sanção por parte da autoridade fazendária.

Uma vez caracterizado o ato evasivo, a autoridade fiscal cobrará o tributo que seria devido sem a utilização da evasão, mais as penalidades cabíveis, como por exemplo, juros e multas.

Assim como na elisão fiscal, o principal objetivo do contribuinte ao utilizar esta forma de economia de tributos, será o não pagamento ou a redução no montante a ser pago aos cofres públicos.

Entretanto, a diferença entre este instituto e os demais anteriormente estudados, está no fato de que aqui os meios utilizados são ilegais.

Para Fabretti (2002), a evasão fiscal geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Entretanto, podem ocorrer condutas evasivas anteriores ao fato gerador (PERIN, 2004).

O que vai diferenciar os comportamentos entre elisivos e evasivos, não pode ser tão somente o fator cronológico, mas sim os meios utilizados pelo contribuinte para atingir a redução no pagamento dos tributos.

3.5 Elusão Fiscal

Perin (2004) traz ainda a figura da Elusão Fiscal como uma das formas de comportamento que podem ser adotados pelo contribuinte. Caracteriza-se a elusão, quando o contribuinte utiliza-se de meios atípicos, a fim de evitar a subsunção do negócio praticado ao fato típico impositivo, ou seja, busca evitar a incidência do fato gerador.

No caso da elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, utilizando-se de meios atípicos para obter uma tributação menos onerosa, seja pela não incidência do fato gerador, seja pela incidência de uma norma menos onerosa. Difere-se da evasão, pois a elusão seria um comportamento anterior ao fato gerador, onde o contribuinte buscaria a subsunção de seu comportamento em uma norma menos onerosa tributariamente. Também não se encaixa no conceito de elisão, pois os meios utilizados para o enquadramento do negócio em uma norma tributária menos onerosa não são lícitos. Este é um dos motivos pelo qual a doutrina, algumas vezes, chega a chamar a elusão fiscal de elisão fiscal ineficaz.

3.6 Inadimplência Fiscal

Trata-se, a inadimplência fiscal, do simples não pagamento do tributo. Não se caracteriza ela nem como elisão nem como evasão fiscal. O que o contribuinte faz é após, ocorrido o fato gerador e surgida a obrigação tributária, não pagá-la.

Em princípio, a inadimplência não caracterizará crime, uma vez que inadimplência não é o mesmo que sonegação. O contribuinte fez todo o procedimento de maneira correta, emitiu notas, escriturou, tomou todas as medidas necessárias para que o fato gerador se consumasse, entretanto, na hora do pagamento do tributo, este não fora efetuado.

A simples inadimplência fiscal ocasionará apenas penalidades administrativas cabíveis para cada caso, e a inscrição do contribuinte em dívida ativa, que é o título executivo extrajudicial que irá aparelhar a execução fiscal posteriormente promovida pela Fazenda Pública (MARINS, 2002, p. 31).

Entretanto, a inadimplência fiscal pode, em determinados casos, trazer consequências mais graves para o contribuinte. É quando os valores a serem recolhidos

foram descontados ou retidos de terceiro, com a obrigação de, posteriormente, serem recolhidos aos cofres públicos.

Nestes casos, o não recolhimento destes valores, pode tipificar a conduta do inadimplente como delituosa, sendo seu ato considerado como apropriação indébita.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LEGITIMADORES DA ELISÃO FISCAL

4.1 Considerações Preliminares

A Constituição Federal determina mecanismos de proteção à sociedade, onde tais mecanismos impõem ao poder tributar certas limitações as quais são denominadas como princípios jurídicos da tributação.

O legislador constituinte de 1988 teve a preocupação de consagrar inúmeros princípios, implícitos e explícitos, que visassem assegurar ao cidadão a observância e o cumprimento das garantias e dos direitos individuais por parte do Estado (PERIN 2004).

Os princípios são o ponto de partida de qualquer processo de interpretação e aplicação da norma.

Nas palavras de Melo (2001, p. 771):

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Para a interpretação e aplicação das normas em geral, utiliza-se dos princípios, exercendo este papel de suma importância para o entendimento e aplicação de qualquer norma jurídica.

São, na verdade, os princípios, linhas mestras que norteiam e mostram o rumo do sistema jurídico, rumos estes a serem tomados por toda a coletividade e também pelo Estado.

O conhecimento dos princípios norteadores do direito é indispensável a qualquer aplicador do direito, pois como afirma Barroso (1996, p. 141):

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.

O descumprimento de um princípio é considerado, pela doutrina, como uma ofensa maior do que o descumprimento da própria norma, uma vez que se esta ofendendo todo o sistema jurídico.

Para Melo (2001, p. 772) :

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, costumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Assim, fica evidenciada a importância dos princípios no nosso sistema jurídico, tanto auxiliando na interpretação como aplicação das normas jurídicas.

Na esfera tributária não é diferente, haja vista a liberdade e o patrimônio, valores fundamentais a serem levados em conta quando do poder arrecadatório do Estado.

Dentre os inúmeros princípios que regem nosso ordenamento, passa-se agora a análise dos princípios que mantêm uma maior relação com o planejamento tributário, em específico, com a elisão fiscal.

4.2 Princípio da Legalidade

Antigamente, a tributação era realizada de uma maneira cruel, onde o monarca instituía os tributos, obrigando seus governados ao pagamento. Somente após o aparecimento dos novos Estados de Direito, é que se iniciou a tributação de uma maneira a respeitar os contribuintes, conferindo a eles direitos e garantias.

Nasce aí, o poder de tributar somente mediante a lei. (CARRAZZA, 2001, p. 207).

De acordo com a Constituição Federal:

Art. 5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I. [...]

II. Ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Com a lei, são inseridas normas reguladoras do bem comum, expondo o que cada cidadão pode fazer ou deixar de fazer.

A lei é uma vontade geral, é um ato primário por excelência, uma vez que, obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova, inauguralmente a ordem jurídica (CARRAZZA, 2001, p. 208).

O princípio da legalidade é elemento fundamental do Estado Democrático, assim como indispensável para a consolidação do Estado democrático de Direito (PERIN, 2004).

É através do princípio da legalidade que é garantido ao contribuinte que nenhum tributo será instituído ou majorado senão em virtude de lei. (CF/88, art. 150, inc. I).

Visa este princípio garantir ao contribuinte que todo tributo somente será criado ou aumentado pela forma constitucionalmente prevista, ou seja, por lei.

Para a mais renomada doutrina, a lei é a manifestação do povo através de seus representantes, e sendo criado ou majorado um tributo por meio de lei estar-se-ia criando algo com o consentimento do cidadão (MACHADO, 1999, p. 34).

A exigência de lei é para a criação do tributo como um todo, ou seja, para a descrição do fato tributável, a base de cálculo, sujeito ativo e sujeito passivo e definição da alíquota.

Visa também este princípio garantir a segurança nas relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte, uma vez que elas devem ser inteiramente disciplinadas em lei, e desta forma, obrigando a ambos o seu cumprimento.

O princípio da legalidade é fundamental no Estado democrático de Direito, pois a partir dele o Estado e seus administradores ficam impedidos de impor qualquer ação, nem pedir qualquer abstenção, se não estiver previsto legalmente (SILVA, 2004, p. 421).

A regra geral é de que a lei ordinária seja um instrumento suficiente para instituição e majoração do tributo.

Entretanto, em alguns casos, expressamente mencionados na Constituição Federal, o tributo só poderá ser instituído por Lei Complementar. É o caso dos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e das contribuições sociais elencadas no artigo 195, parágrafo 4º da CF.

Existem algumas “exceções” ao princípio da legalidade, facultando ao poder executivo, dentro dos limites legais, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores imobiliários.

No entanto, mesmo estes tributos, ditos “regulatórios”, estão sujeitos ao princípio da estrita legalidade tributária, pois embora o Poder Executivo possa alterar suas alíquotas, isso só será possível se o Decreto Presidencial atender às condições e aos limites estabelecidos em lei, conforme estabelece o art. 153, §1 da Constituição Federal (CASSONE, 2001, p. 100).

Sendo assim, o princípio da legalidade submete a Administração Pública ao rigorismo de sua observância, estabelecendo limitações ao poder de tributar, tendo em vista a segurança jurídica e o Estado e Direito (PERIN, 2004).

4.3 Princípio da Tipicidade

Parte da doutrina nacional considera o princípio da tipicidade como sendo a materialização do princípio da legalidade (PERIN, 2004).

Realmente, ao se afirmar a imperatividade do princípio da legalidade na instituição dos tributos, há que se ter em mente a idéia reflexa da tipicidade.

Para Pereira (2001, p. 151):

A reserva absoluta de lei se expressa através de uma técnica de tipicidade, que aponta os limites (negativos e positivos) do legislador e do aplicador da lei em matéria tributária. A técnica da tipicidade revela o conteúdo da reserva absoluta de lei.

Ao instituir um tributo, o legislador deve estabelecer todos os elementos necessários, da forma mais completa possível. Esses elementos dariam, ao contribuinte, condições para a verificação do real alcance do tributo que está sendo instituído.

Uma fiel observância a este princípio impedirá qualquer espécie de subjetivismo por parte da autoridade tributante, o que colocaria em risco a segurança jurídica do contribuinte pela indefinição dos conceitos (PERIN, 2004).

O princípio da tipicidade vem previsto na Constituição Federal de 1988 no caput do artigo 145, uma vez que estabelece o critério bifásico para a instituição dos

tributos: a regulação por meio de lei complementar, e a instituição por meio de lei ordinária.

No sistema constitucional brasileiro, os tributos são construídos a partir de um método tipológico fragmentário e progressivo, através de três formas legislativas. Primeiro, a Lei Constitucional, que deve descrever o núcleo essencial dos tributos. Em segundo, através de lei complementar, definindo o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, utilizando-se de conceitos determinados. Por fim, em terceiro lugar, através de Lei Ordinária, com liberdade de definição dos tipos tributários, sempre se pautando dentro dos limites e parâmetros contidos na Lei Complementar (PERIN, 2004).

Outro princípio que se relaciona com o princípio da tipicidade é o princípio da separação de poderes, uma vez que baliza a atuação do Poder Legislativo na formação das leis, assim como impede que tal competência venha a ser exercida pelo Poder Judiciário ou Executivo.

A tipicidade no Direito Tributário é mais intensa que no Direito Penal. No Direito Tributário, há tipicidade tanto no pressuposto de fato (hipótese), como nos efeitos jurídicos ocasionados (mandamento). A tipificação tem por objetivo a capacidade contributiva, havendo desta forma, um requisito formal (tipicidade) e outro material (capacidade contributiva). O fato tributário será o fato típico revelador da capacidade contributiva, ou nos tributos vinculados, a referibilidade direta ou indireta da atuação estatal (PEREIRA, 2001, p. 152).

Em suma, o princípio da tipicidade determina que o legislador formule as leis tributárias de modo completo e exaustivo, proibindo conceitos indeterminados e a utilização de analogia (PERIN, 2004).

4.4 Princípio da Capacidade Contributiva

O estudo deste princípio é bem antigo, originário dos ideais de justiça distributiva, em que cada cidadão deve contribuir para as despesas do Estado, de acordo com sua riqueza. A expressão capacidade contributiva já era utilizada desde a Idade Média, baseada nos princípios da Ética e da moral e pode ser chamado também de capacidade econômica ou aptidão econômica (MARTINS, 2003, p. 88).

De acordo com o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, 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.

Pereira (2001, p. 162), cita três requisitos que devem coexistir para que um dever jurídico possa ser qualificado como de natureza tributária. O primeiro é a sua destinação, que deve servir como forma de abastecer o Estado de recursos. Em segundo, as situações eleitas como pressuposto do dever tributário devem ter relevância econômica. Por fim, deve ter sido instituído com observância ao princípio da legalidade e tipicidade.

O princípio da capacidade contributiva vem a ser um limitador para a construção das hipóteses de incidência. Uma vez definido determinado fato como hipótese de incidência do tributo, o princípio da capacidade contributiva limita seu dimensionamento de acordo com a quantidade de riqueza exteriorizada pelo contribuinte (PEREIRA, 2001, p. 162).

Apesar de previsto constitucionalmente (art. 145 §1º), alguns doutrinadores afirmam que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado independentemente desta previsão. Assim, o Estado deve exigir mais de quem tem maior capacidade para contribuir, e nada exigir daquele que somente tem para si a sua subsistência.

Tal princípio deve ser aplicado tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas, uma vez que tributar pesadamente a sociedade que pouco possui, pode levá-la à bancarrota (PAULSEN, 2005, p. 61).

Com relação aos impostos que esta norma deve abranger, a maior parte da doutrina defende ser ele cabível somente nos impostos ditos pessoais, ou seja, aqueles em que seja possível levar-se em consideração as riquezas do contribuinte, pois estas revelariam sua capacidade contributiva (MACHADO, 1999, p. 38).

O escopo deste princípio está na graduação do peso da tributação, levando-se em conta aptidão financeiro do contribuinte. Quem tiver maiores condições, terá maior ônus.

É um dos principais instrumentos para a realização da justiça social (CARRAZZA, 2001, p. 74).

Por fim, cabe ressaltar que a capacidade contributiva não se manifesta antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Se o fato jurídico realizado pelo contribuinte não se enquadra nos previstos pelos tipos descritos, não se realiza o fato gerador do tributo. Não ocorrendo o fato gerador, que daria origem à obrigação do contribuinte de pagar o tributo devido, não há que se falar em capacidade contributiva, uma vez que esta só é aplicável a fatos econômicos tributáveis. Desta forma, como a elisão fiscal, na maioria dos casos é um procedimento anterior ao fato gerador, seria incongruente relacionar elisão fiscal e capacidade contributiva (PERIN, 2004).

Estrella (2004), afirma também que o destinatário do princípio da capacidade contributiva é o poder legislativo, uma vez que a este compete a elaboração das normas tributárias, graduando na regra de incidência o índice de capacidade contributiva de cada cidadão. Conclui o mesmo autor, que este princípio não autoriza que o judiciário, muito menos a administração fiscal, possam realizar no caso concreto a justiça fiscal. Esta função deve ser do órgão legiferante.

4.5 Princípio da Igualdade

Apresenta-se este princípio como sendo a efetivação da expressão “todos são iguais perante a lei”. Garante-se, com ele, que todos terão um tratamento uniforme perante a lei, ou seja, serão tratados da mesma maneira na medida de suas igualdades (MACHADO, 1999, pp. 36-37).

Na Constituição Federal de 1988, o princípio da igualdade vem esculpido no art 5º, o qual prevê que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”.

O tratamento igual, não significa que a lei deva tratar a todos de maneira absolutamente igual, uma vez que a aplicação da norma não é feita a pessoas absolutamente iguais.

Perin (2004) diferencia o princípio da igualdade na lei e igualdade perante a lei. A igualdade perante a lei é o tratamento do caso concreto em conformidade com o texto legal, é um conceito de isonomia puramente formal.

Todos, em idêntica situação, devem receber o mesmo tratamento legal. Já a igualdade na lei, proíbe que se façam distinções no texto legal não autorizadas pela

Constituição Federal. Sempre que o legislador for reger determinadas situações, deve prever as mesmas vantagens e os mesmos ônus para todos que estejam em situação idêntica.

Aqui, para o presente estudo, trata-se do princípio da igualdade no sentido de igualdade na lei. Os critérios de igualdade e desigualdade serão estabelecidos pelo legislador segundo aspectos e características consideradas essenciais ou relevantes das pessoas ou das relações jurídicas nas quais as pessoas se encontram. Ao olho desta norma, serão consideradas como idênticas, embora possam diferir em aspectos considerados irrelevantes pelo legislador (PERIN, 2004).

Na interpretação do princípio da igualdade pode surgir alguma dúvida a respeito de sua validade, uma vez que, como vimos, nosso sistema jurídico também consagra o princípio da capacidade contributiva.

Não há que se falar em contradição entre os princípios da igualdade e capacidade contributiva, anteriormente estudado, uma vez que para se garantir o igual tratamento, todos deverão estar em igual situação. Muito pelo contrário, a aplicação do princípio da capacidade contributiva vem a corroborar com o princípio da igualdade na medida em que quem tiver maiores condições contribua com mais e quem tiver menores condições, contribua com menos.

Pode-se citar como um exemplo clássico de aplicação simultânea dos princípios da capacidade contributiva e igualdade, a tabela progressiva do Imposto de Renda.

Neste exemplo, à medida que o rendimento aumenta, o imposto aumenta desproporcionalmente à maior. Encontramos, na tabela, os dois extremos do princípio: na mesma faixa se encontram os “iguais”, por serem tributados igualmente, e em faixas diferentes se encontram os “desiguais”, por serem tributados desigualmente (CASSONE, 2001, p. 100).

Por fim, o legislador entendeu que não basta que a lei venha a tratar todos de uma maneira igual. A igualdade de tratamento deve ser também posterior à incidência da norma. A própria Constituição Federal de 1988, prevê, em seu artigo 150, inc. III, que é vedado aos entes tributantes, instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função exercida, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos.

5 LEI COMPLEMENTAR 104/01

5.1 Considerações Preliminares

Trata este capítulo, da abordagem à Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, que foi criticada pela maioria da doutrina nacional. A lei complementar 104/01 veio a inovar no direito tributário brasileiro, ao tentar introduzir uma forma de combate à elisão fiscal.

5.2 A Pretensa Norma Antielisão

A partir da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, o artigo 116 do Código Tributário Nacional, passou a contar com um parágrafo único que dispõe:

Art. 116(...)

Parágrafo único. A Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Teve o Poder Executivo, a intenção de instituir uma norma geral antielisão, conforme declarado na exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, o qual veio a tornar-se a Lei Complementar nº 104/2001.

Para o Poder Executivo:

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

Assim, a partir da inclusão do referido parágrafo único ao artigo 116 do CTN, considerou o Fisco introduzida a norma geral antielisão, devendo o procedimento para a desconsideração ser estabelecido em lei ordinária.

A intenção do legislador foi dar um instrumento à autoridade fazendária para que pudesse ser exigido o tributo, mesmo naqueles casos que fora evitado por meio de planejamento tributário *in strictu*, ou seja, através da elisão fiscal.

Entretanto, a doutrina não chegou a um consenso sobre o real significado do termo *dissimulação* contido no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Interpretar a norma e descobrir seu real significado é de fundamental importância para que se descubra o seu alcance.

Koch (2003, p. 117) alerta também para a dificuldade de se dar efetividade à norma antielisiva:

Eis a primeira questão que pode suscitar controvérsias e que deve ser enfrentada pelos operadores do direito, especialmente por aqueles que terão a responsabilidade de editar a lei ordinária dando eficácia efetiva: quais os pressupostos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. No meu entender, caberá este expediente fiscal somente diante da chamada evasão fiscal, já que a norma se refere à fórmula de dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Na tentativa de descobrir o significado do termo “dissimulação” e o real alcance da norma antielisiva, passa-se a analisar as teorias que a doutrina construiu acerca do assunto.

5.3 Teoria da Dissimulação e Simulação

O termo utilizado pelo legislador para identificar atos ou negócios objetos da elisão tributária foi a expressão “*dissimular*”.

Parte da doutrina considera *dissimular* como sinônimo de esconder, enganar, disfarçar, ou seja, equivaleria a fraude ou a simulação (UTUMI *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 18).

Simulação, nas palavras de Amaro (2002, p. 224), é reconhecida quando existe a falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.

De fato, o dispositivo introduzido no CTN manda desconsiderar atos ou negócios jurídicos que aparentem uma falsa realidade perante o mundo exterior, uma vez que a verdadeira realidade ficou ofuscada pelos atos ou negócios dissimulados (PERIN, 2004).

A simulação e a dissimulação, nas palavras de Perin (2004), são defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou então, prejudicar terceiros, sempre visando uma vantagem econômica.

Entretanto, se for esta a real intenção do legislador, em nada inovou a Lei Complementar 104/2001, uma vez que já existia norma jurídica para reprimir tais atos.

A prática de fraude e simulação sempre foram considerados *contra legem*, e a autoridade fiscal, ao desconsiderar estes atos, não estaria punindo a elisão, mas sim a evasão fiscal.

A Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, novo Código Civil Brasileiro, prevê, os casos de validade e invalidade dos atos e negócios jurídicos:

Art. 104 – A validade do negócio jurídico requer:

I – agente capaz;

II – Objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III – forma prescrita ou não defesa em lei.

Omissis

Art. 122 – São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.

Art. 123 – Invalidam os negócios jurídicos que lhes são subordinados:

I – as condições físicas ou juridicamente impossíveis, quando suspensivas;

II – as condições ilícitas, ou de fazer coisa ilícita;

(...)

Omissis

Art. 140 – O falso motivo só vicia a declaração quando expresso como razão determinante:

Omissis

Art. 145 – São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

Omissis

Art. 166 – É nulo o negócio jurídico quando:

I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV – não revestir a forma prescrita em lei;

V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para sua validade;

VI – tiver por objetivo fraudar a lei imperativa;

VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

O Novo Código Civil no art. 167 também estabelece que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for à substância e na forma.”

Assim, o novo Código Civil estabelece duas condições básicas para a validade dos atos e negócios jurídicos: a obediência à forma prescrita ou não proibida em lei, e a não contaminação pela ilicitude.

Caso o ato ou negócio jurídico seja dissimulado, o vício estará no tocante à validade do ato, devendo ser reconhecida a sua nulidade, sendo caso de nulidade absoluta.

Portanto, não haveria aqui caso de elisão fiscal, mas sim de evasão. Marins (2002, p. 58) também corrobora esta opinião esclarecendo que “dissimulação, portanto, é simulação e simulação não é elisão. Logo o parágrafo único do art. 116 do CTN não cuida de elisão, mas de simulação”.

Entretanto, a medida provisória 66 de 29 de agosto de 2002, em seu artigo 13, parágrafo único da Medida Provisória 66/2002, expressamente excluía os atos praticados com dolo, fraude ou simulação de seu âmbito de aplicação, uma vez que, tratando-se de atos dolosos, fraudulentos ou simulados, não seria estes anulados com fulcro no artigo 116, parágrafo único do CTN.

Apesar de não terem sido convertidos em leis os dispositivos da MP 66/02 que dispunham sobre o procedimento a ser adotado nos casos de elisão fiscal, o governo deixou claro a que se destinava a Lei Complementar 104/01 ao incluir o parágrafo único no artigo 116 do CTN.

Estrella (2004), afirma que estas situações são indicadores de capacidade econômica, e apresentam vício na manifestação de vontade, concluindo que para estes casos, em que o contribuinte se utiliza de formas ilícitas para evitar o tributo, deve ser aplicado o artigo 149, inciso VII do CTN, o qual determina que seja efetuado de ofício o lançamento nos casos de dolo, fraude, simulação ou falsidade, devendo, no entanto, fazer a prova da ilicitude.

Mostra-se assim, inútil a presente norma, caso seja dado à expressão *dissimulação*, o mesmo significado que *simulação*.

Uma vez constatada a presença de atos ou negócios fraudulentos com intenções simulatórias ou dissimulatórias, o artigo 149, inciso VII, do CTN, é o remédio jurídico que deve ser aplicado, não trazendo qualquer inovação o parágrafo único do artigo 116 do mesmo diploma legal.

5. 4 Teoria do Negócio Jurídico Indireto

Outra corrente doutrinária tentou dar significado à norma antielisão, alegando que a expressão *dissimulação*, contida na Lei Complementar 104/2001, estaria sendo

utilizada como sinônimo de negócio jurídico indireto, uma vez que no artigo 14, parágrafo 3º da Medida Provisória 66/2002 havia disposição considerando abuso de forma jurídica a prática de “negócio jurídico indireto” que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado (ANDRADE FILHO *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 28).

Ocorre, que o negócio jurídico indireto é perfeitamente lícito para o direito brasileiro. Há, quando da ocorrência do negócio jurídico indireto, concordância entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes.

Nas palavras de Pereira (2001, p. 204):

O ponto sempre ressaltado pela doutrina de direito tributário é o de que o negócio jurídico indireto não envolve simulação. Alude-se freqüentemente a que no negócio indireto, ao contrário do que se passa na simulação, o ato praticado (declaração) corresponde à vontade das partes. Na simulação, a declaração não corresponderia à vontade das partes. Essa noção é parcialmente incorreta. Como ressaltado por Santoro Passarelli, o núcleo da simulação está na contra declaração, que nega os efeitos jurídicos aparentes do ato exteriorizado pelas partes. As partes praticam ostensivamente determinado negócio jurídico ou ato jurídico receptício (declarando sua vontade nesse sentido), mas, veladamente, formulam declaração em sentido oposto, de modo que o conteúdo real da declaração seja diverso do seu conteúdo aparente.

Para o autor, tanto no negócio jurídico indireto quanto na simulação, a declaração corresponderia à vontade das partes, sendo que a distinção se daria pelo fato de que na simulação, parte desta vontade é oculta, havendo uma indução a apreciação errônea da real intenção. No negócio jurídico indireto, as partes declaram ostensivamente suas vontades, sendo que elas pretendem que tal negócio seja submetido a um só regime jurídico em todas as relações jurídicas que o pressupõem (PEREIRA, 2001, p. 205).

A ressalva feita pelo autor é de que haveria nulidade nos negócios jurídicos indiretos somente se as partes pretendessem com ele buscar determinados resultados práticos proibidos por normas jurídicas dirigidas a certos resultados, não a instrumentos jurídicos (PEREIRA, 2001, p. 206).

Se as partes escolherem uma dentre as alternativas que a lei lhe possibilita para realizarem o negócio jurídico, há o exercício regular de direito, um dos corolários da autonomia privada (ANDRADE FILHO *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 29).

Esta autonomia privada é formada por um conjunto de normas que capacitam o sujeito para que dê, aos seus atos e negócios jurídicos, a forma que melhor se encaixe em seus interesses, desde que, nos limites do ordenamento jurídico. Há uma proteção aos

interesses das partes sempre que estas fizerem uso de meios tutelados legalmente (ANDRADE FILHO *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 29).

O negócio indireto é claro e ostensivo, sendo que as vontades declaradas nele correspondem à integridade da vontade das partes.

Como o nosso ordenamento legal não permite a tributação por analogia, até mesmo em respeito ao princípio da tipicidade, uma vez utilizadas estas alternativas legais para a realização de determinado ato ou negócio jurídico, e, não sendo esta alternativa tributada, não há que se falar em ilicitude, mas sim, em economia lícita de tributos (ANDRADE FILHO *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 30).

Desta forma, o negócio jurídico indireto que busque resultados permitidos é legal, não havendo que se falar em desconconsideração pela autoridade fiscal. De fato, uma vez escolhida pelas partes, uma das alternativas dentre as legais, não se falará em ilicitude.

5. 5 Teorias dos Negócios Jurídicos sem Propósito Negocial

Outra interpretação que buscasse um sentido à Lei Complementar 104/01 pretendeu dar ao parágrafo único do artigo 116 do CTN a função de coibir os atos e negócios jurídicos sem propósito negocial (ANDRADE FILHO *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 36).

Haveria, aqui, a prática de certos atos e negócios jurídicos, com o abuso de formas e com o uso de negócios jurídicos indiretos, sem o propósito negocial, ou seja, as partes não tiveram nenhum outro objeto senão o de redução de tributos.

Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 37) alega que a desconconsideração só seria lícita se a autoridade fiscal puder constatar e comprovar a ausência de causa real, e a simples invalidez de economia tributária não pudesse ser considerada uma excludente da regra que permite a desconconsideração. Isso porque, há certos negócios que mesmo tendo a intenção de redução de tributos, não podem ser desconconsiderados pela autoridade fiscal, tendo em vista ser permitido que se realizem com este objetivo.

Esta falta de propósito negocial é que se equipararia a uma simulação, uma vez que se duas partes realizam um determinado negócio jurídico, deve-se presumir que elas

quiseram contratar algo, assumindo direitos e obrigações. Assim, se faltou sinceridade no ato, ou o negócio nem se realizou ou houve uma falsidade na declaração.

Entretanto, Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 38) reconhece a dificuldade de se determinar quando há ou quando inexistente o propósito negocial entre as partes. Para ele:

De qualquer sorte, o foco nas formas e nos motivos do ato é problemático porque pode levar a um voluntarismo estéril, colocando 'frente a frente' as razões dos contribuintes (que podem construir justificativas genéricas, mas de difícil contestação) e as razões do fisco que acabará se imiscuindo no campo do mérito do ato ou negócio passível – o seu juízo – de desconsideração que pode ocorrer muito tempo após, sem considerar as circunstâncias fáticas e jurídicas presentes no momento da realização do ato. Os poucos critérios previstos na lei para guiar a ação dos contribuintes e dos agentes fiscais são por demais subjetivos. De fato, no que consiste a forma mais complexa ou mais onerosa?

A complexidade e onerosidade são conceitos relativos, variáveis de pessoa para pessoa, não havendo um critério único que possa determinar esta avaliação. A onerosidade supõe a existência de uma reciprocidade, o contrato seria bilateral (direitos e deveres para ambas as partes), caso contrário tratar-se-ia de uma liberalidade. Entretanto, para estabelecer um juízo de valor desta reciprocidade, a autoridade fiscal deveria fazer uma ponderação de valores e de interesses, analisando se estaria presente o propósito negocial entre as partes.

Porém, como este juízo de valores e de interesses feito pela autoridade fiscal sempre é posterior, pode a situação fática já ter se alterado, e o que era vantajoso passar a ser prejudicial ou o que era prejudicial passar a ser vantajoso. A instabilidade do mercado é uma realidade brasileira e, porque não dizer, mundial, fazendo mercados lucrativos se tornarem, em questão de dias, não rentáveis.

Assim, como a subjetividade sempre estará presente quando o fisco desconsiderar um ato ou negócio jurídico alegando falta de propósito negocial, não é razoável que o ente tributante a utilize contra o contribuinte na desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

5.6 Teoria do Abuso de Forma

Na tentativa de por em prática os efeitos da pretensa norma antielisão, foi editada pelo Governo Federal a Medida Provisória nº 66/02. Rezava o parágrafo 1º do artigo 14 da Medida provisória 66/02, que para a desconsideração de atos ou negócio jurídico, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de abuso de forma jurídica, assim considerada a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 40) afirma que esta referência ao abuso de forma não está prevista literalmente na Lei Complementar 104/01, embora conste no texto da mensagem 1.459, de 07 de outubro de 1999, enviada pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. Trata-se da exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77, subscrita pelo Ministro da Fazenda.

Amaro (2002, p. 224) explica que o abuso de forma constituiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso.

Perin (2004), também afirma que o abuso de forma está calcado na utilização de forma jurídica “atípica” ou “não comum”, para a realização dos atos ou negócios jurídicos.

Esta teoria surgiu na Alemanha, nascendo da interpretação econômica do direito tributário (PERIN, 2004).

Ocorre, que para a doutrina nacional, não haveria a possibilidade de se acolher tal interpretação para a norma antielisão, tendo em vista a inexistência de normas legais que levam à sua aplicação (PERIN, 2004).

A justificativa para a não acolhida da teoria do abuso de formas estaria no fato de que esta situasse na esfera do direito privado. Uma vez ocorrido o abuso de formas, há um abuso do próprio direito ou do seu conteúdo. Nestes casos, estar se- á diante de um caso de nulidade pura e simples (ESTRELLA, 2004).

Caso as formas utilizadas pelas partes sejam consideradas lícitas pelo direito privado, não podem tais formas, serem consideradas abusivas somente para efeitos tributários.

Amaro (2002, p. 224) alega que na questão tributária, o que se leva em consideração não é a legalidade da forma utilizada, mas sim, sua 'normalidade'.

Entretanto, o autor reconhece que, uma vez utilizada forma lícita pelo contribuinte, não pode ela, ser considerada abusiva, uma vez que tal situação caracterizaria uma contradição. (AMARO, 2002, p. 225).

Realmente, ninguém pode ser obrigado a utilizar uma forma mais complexa e onerosa, somente porque o outro caminho se mostra mais vantajoso tributariamente.

Alega Amaro (2002, p. 226) que não pode ser visto como ilícito um caminho, somente porque é o mais vantajoso tributariamente, mesmo que a única razão das partes em escolherem este caminho seja esta economia tributária. Caso contrário, teria que se admitir o absurdo de que "o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal", o que não condiz com a realidade jurídica brasileira.

Marins (2002, p. 40) ao tratar do tema, explica que haveria um problema em se definir qual a forma "normal" de se realizar determinado ato ou negócio jurídico, quando o direito permite várias escolhas. Além disso, tal avaliação entraria num campo totalmente subjetivo, motivo pelo qual deveria, segundo o autor, ser abandonada tal teoria, uma vez que ela induziria a uma incerteza muito grande em todo o campo do direito tributário.

Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 35), argumenta que, num ambiente onde a forma tem pouco valor tendo em vista que os atos e negócios jurídicos podem ser realizados de diversas maneiras, o combate ao abuso de forma é difícil.

Assim, para o autor, uma vez cometido o abuso de forma, haveria na verdade, abuso de direito, e conseqüentemente desvio de finalidade, devendo tal vício ser atacado pelas normas já existentes no direito privado (MARINS, 2002, p.40).

As teorias que tentaram dar validade e, principalmente, utilidade à norma geral antielisão, encontraram uma enorme resistência por parte da doutrina nacional.

A inovação pretendida pelo legislador, na verdade, não passou de uma repetição, uma vez que para as funções que a referida Lei Complementar fora criada, ou já existe o remédio legal correspondente, ou não pode ser aplicado no sistema legal brasileiro tendo em vista a contradição com os princípios constitucionais existentes.

Segundo Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 39):

Neste contexto, é difícil imaginar que existam situações que já não estejam colhidas por outras normas especiais cerceadoras da elisão fiscal. Na legislação do Imposto de Renda podem ser nominadas: as regras sobre distribuição disfarçada de lucros; sobre preços de

transferência; sobre lucros obtidos no exterior por coligadas ou controlados; sobre dedutibilidade de despesas etc. Na legislação do IPI podem ser invocadas as normas sobre base de cálculo nas operações com pessoas interdependentes, a eleição de contribuintes com base em ficção (equiparação de estabelecimentos comerciais a industriais) etc.

Não cabe alegar que a validade das normas antielisivas teria fundamento na tipicidade negocial ou tipicidade de forma, ou seja, uma vez realizado determinado ato ou negócio jurídico em desacordo com as formas previstas, estaria ele maculado com objetivos ilícitos.

Via de regra, as formas e os conteúdos dos atos e negócios jurídicos são de livre escolha pelo particular, salvo quando expressamente a lei exigir forma determinada.

Comparato (*apud* Andrade Filho *in* AMARAL (coord.), 2002, p. 40) afirma ser este dirigismo contratual coisa do antigo direito:

*Na auto-regulação dos seus interesses, as partes num negócio privado não estão, necessariamente, adstritas aos tipos legais de determinado instituto. Vigorando, nos sistemas jurídicos modernos, o princípio da autonomia privada nas relações entre particulares, os contratantes já não se devem ater, na autotutela de seus interesses, àquela rígida tipicidade característica do antigo direito. Na verdade, a larga possibilidade de criação de contratos inominados, tornou bem menos importante o recurso aos negócios fiduciários ou indiretos, de que se serviam abundantemente as partes, nos sistemas de negócios nominados, consagrados tradicionalmente em *numerus clausus**

Os contratos inominados sempre representaram, para o mundo jurídico, uma forma de não estagnar a vida jurídica, fazendo com que ela permanecesse em constante movimento e avanço.

Assim, conclui Andrade Filho (*in* AMARAL (coord.), 2002, p. 41):

Não se pode pretender dar aos atos praticados no âmbito da autonomia privada um móvel dirigente ao modo dos atos administrativos praticados pelo Poder Público. É obvio que os atos da vida privada devem ser conduzidos debaixo do ordenamento jurídico, mas isso não significa que eles podem estar 'vinculados' a uma 'função' ou a um 'ofício' como ocorre no Direito Público. Na autonomia privada exige-se legalidade (conformidade com o ordenamento jurídico), boa-fé e sinceridade, que diz respeito à causa dos contratos.

5.7 Inutilidade da Norma Antielisão

Discorrido sobre estas teorias que tentam explicar o significado da expressão dissimulação, a que se refere o parágrafo único do artigo 116 do CTN, e observado que em nenhuma delas permite concluir que a norma insculpida neste dispositivo veio a inovar ou mesmo possa ser considerada válida no ordenamento jurídico pátrio.

Contesta-se a sua utilidade se interpretada nos limites dos princípios constitucionais ao poder de tributar em consonância com o Código Civil e o Código Tributário Nacional.

Perin (2004) chega a afirmar que inexistente em nosso ordenamento norma geral antielisiva. Segundo o autor, o parágrafo único do art. 116 do CTN consiste na verdade em norma anti-simulação, o que o torna inútil diante da previsão do art. 149, inc. VII, do mesmo diploma legal.

Ainda segundo Perin (2004), há autores ainda que concluem tratar-se de uma norma anti-evasão, cuja conduta já se encontra proibida no CTN, não havendo qualquer inovação com a Lei Complementar 104/01.

Por seu turno, Machado (2004, p. 360) ensina que:

Em síntese, parece-nos que essa norma geral antielisão, se interpretada de forma mais ampla, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade, como já foi demonstrado, e em aberta contradição com as normas constantes do próprio Código Tributário Nacional, especialmente as dos arts. 108, § 1º, e 116, caput, inciso I. Por outro lado, se interpretada em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas aos casos nos quais esteja configurado evidente abuso de direito, nada vai acrescentar, posto que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tal situação.

Assim, caso seja dada à norma geral antielisão a interpretação admitida pelos princípios constitucionais, de nada adiantará, uma vez que a mesma em nada inova no ordenamento jurídico pátrio.

5.8 A Inconstitucionalidade da Lei Complementar 104/2001

Reza o artigo 5º, inc. II, da Constituição Federal:

“Art. 5º (...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

No artigo 150, inc. I, também prevê a Carta Magna:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Estes dois dispositivos citados vêm consagrar o princípio da legalidade, estudado anteriormente, princípio este que deve ser respeitado de forma especial no direito tributário brasileiro, a fim de garantir segurança nas relações jurídicas tributárias.

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.

O assunto será abordado enfocando-se o contexto do sistema tributário nacional, considerando se nele é aceita a possibilidade de norma antielisiva, e a construção legislativa decorrente do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Alguns doutrinadores aceitam como válida a criação de norma antielisiva como forma de se buscar solidariedade e justiça social, combatendo-se o abuso de direito. Seguimos no entendimento, de considerar abusiva a prática de negócios jurídicos com motivos exclusivamente fiscais, podendo a autoridade administrativa se recusar a aceitar os efeitos do negócio jurídico no âmbito fiscal, embora permaneçam válidos no âmbito civil.

Estes defendem a necessidade de solidariedade e justiça social no comportamento do sujeito passivo, e a real aferição de sua capacidade contributiva, sendo esta a manifestação da aptidão para participar do rateio das despesas públicas. Sabemos que a legalidade formal não atinge os objetivos de solidariedade e justiça social.

Ao analisar essa questão se faz necessário falar sobre os elementos fundamentais da República Federativa do Brasil. Considerando a República como governo do povo e para o povo, a mesma não pode ser concebida sem um sistema legal advindo de

quem recebeu legitimidade popular para isto: o Poder Legislativo. Neste mesmo sentido, somente o Poder Judiciário tem o dever-poder, recebido pelo poder originário, de dar aos atos jurídicos a interpretação definitiva, para julgá-los ou não, subsumidos à lei.

A legalidade legitima o Estado Democrático de Direito, respeitando a dignidade da pessoa humana sendo elemento essencial na República Federativa respeitando a igualdade e a solidariedade, não havendo espaço para a teoria do abuso do direito, permitindo até a licitude da elisão fiscal de tributos se o fizer pelos meios certos.

O abuso de direito rejeita o princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica.

O abuso de direito esbarra de forma incontornável – antes de qualquer outro aspecto jurídico – na ausência de previsão legal conferindo à fiscalização autoridade para ultrapassar o limite da estrita legalidade, buscando outros elementos e subsídios para afirmar ou não a validade jurídica, ainda que sob o prisma tributário, de cada operação individualizada.

Dentre os direitos e garantias individuais, cláusula pétrea da Constituição Federal, vislumbra-se o princípio da estrita legalidade, de conformação comandada pela tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal.

O que a norma antielisão buscou, foi aniquilar de vez o artigo 150, inciso I, da Constituição que impõe que a exigência fiscal decorra de lei – pretendendo conferir ao Poder Executivo e, principalmente, ao agente fiscal, o direito de "desconsiderar a lei aplicada" e "criar" lei individual a ser aplicada a cada hipótese que desejar, sob a alegação de que teria havido, em cada uma, o desejo do contribuinte de pagar menos tributos, utilizando-se de mecanismos legais.

A lei deixa de existir a partir do recente texto do artigo 116 do CTN.

Na norma antielisão, o governo agiu ditatorialmente, pois retira do Poder Legislativo o poder de legislar.

Observe-se que a norma antielisão não estabelece qualquer limite, podendo, assim, ser invocada em qualquer circunstância, por qualquer agente fiscal, sob a mera alegação que o contribuinte, ao praticar determinada operação pretendeu pagar menos tributo.

Não resta dúvida de que é uma situação extremamente perigosa para a ordem jurídica nacional.

Não é só a lei formal que prevalece no Direito Tributário, princípio assegurado pelo artigo 5º. Inciso II, da Carta Política, porém imperioso que a lei tributária apresente a tipologia integral da imposição.

Inexiste elasticidade possível na norma, tampouco flexibilidade para permitir imposições não previstas na lei ou delegação de competência legislativa do Parlamento para a autoridade fiscal.

Ou há brecha legal, dela podendo o contribuinte obter vantagem, ou não há brecha, pois a lei dispõe sobre a matéria.

À imposição do Fisco, sempre caberá a defesa a lei, única arma à disposição do contribuinte, disponibilizada pela lei maior.

Portanto, a lei complementar n.º 104 (norma antielisão) são inconstitucionais, na medida em que viola direitos fundamentais do contribuinte.

O Pior de tudo, desta vez é que o alvo da indigitada lei não foi somente o contribuinte, mas o Poder de legislar do Congresso que, a partir do referido diploma, cede suas vezes aos agentes fiscais do Governo.

Violando cláusulas pétreas, relativas à separação dos poderes e aos direitos e garantias individuais, a lei antielisão não deve medrar, vulnerável, a qualquer momento, o império de sua eficácia.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como principal foco, analisar o uso da elisão fiscal como uma forma de planejamento tributário lícito após a criação do parágrafo único no art. 116 do CTN com a edição da Lei Complementar 104/01, e suas implicações.

Não pretendeu este estudo, esgotar o tema, que possui ainda diversos questionamentos referentes à possibilidade da utilização da elisão fiscal como forma de planejamento tributário.

Entretanto, algumas considerações finais se fazem necessárias, a fim de que se possa registrar o entendimento que está sendo dado à matéria pelos doutrinadores mais respeitados e para efetuar uma síntese das principais reflexões relativas ao tema estudado.

Tendo em vista uma necessidade de arrecadação cada vez mais eficaz, para não dizer voraz, o Fisco busca de todas as maneiras aperfeiçoar as regras de fiscalização e arrecadação.

Para isso, muitas vezes, o legislador nacional utiliza-se de técnicas e institutos já desenvolvidos e aplicados em outros Países. Assim, na esteira do direito comparado, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 104/2001, tendo como seu maior objetivo, introduzir no sistema jurídico pátrio, a norma geral antielisiva, com a intenção de diminuir o *déficit* fiscal.

De outro lado encontra-se o contribuinte, tentando, muitas vezes, sobreviver em um mercado cada vez mais competitivo, buscando assim, todas as maneiras de impedir, reduzir ou retardar a imposição tributária.

A forma que o contribuinte utilizará para reduzir sua carga tributária pode assumir diversas posições quanto à licitude. Se for realizada com meios permitidos ou não defesos em lei, será considerada planejamento tributário lícito, também conhecida como elisão fiscal. Se, porém, forem utilizadas formas legalmente proibidas, será denominada de evasão fiscal, forma esta de planejamento tributário ilícito que não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico.

Ocorre que, no sistema tributário brasileiro, encontram-se alguns princípios que devem ser observados quando da elaboração das espécies normativas, não podendo, muitas vezes, serem adotados institutos iriam de encontro a esses princípios.

Todo o ordenamento jurídico nacional deve se encontrar em harmonia, devendo se evitar o conflito entre as regras e princípios e o conflito entre as regras.

Todo comportamento do contribuinte que esteja em conformidade com a lei ou não proibido pela mesma, não pode ser considerado pelo Fisco como sendo ilícito, passível de punição.

A segurança jurídica representa um direito assegurado àquele que realizou seus atos ou negócios jurídicos dentro da total legalidade e licitude, não podendo o Estado, através de meios abusivos e inconstitucionais, acabar com esta segurança. Uma vez realizado determinado ato ou negócio será respeitado por terceiros e inclusive pelo fisco.

Porém, o Estado, na ânsia por meios mais eficientes de arrecadação, busca de todas as formas aperfeiçoar as regras de fiscalização e de arrecadação, utilizando-se de institutos já existentes no direito comparado, mas que no sistema jurídico pátrio não encontram fundamentação nem permissão constitucional para serem criados.

A utilização em outros estados, não pode legitimar o legislador nacional a ir de encontro com o previsto nas regras constitucionais, uma vez que o respeito e a supremacia da Lei Magna é intocável.

O instituto da elisão fiscal, sinônimo de planejamento tributário lícito no ordenamento jurídico pátrio, é perfeitamente passível de ser utilizada, diferenciando-se do instituto da evasão fiscal, esta sim de caráter ilícito e de utilização reprovável.

Os doutrinadores brasileiros divergem sobre qual a finalidade a que se destina a norma geral antielisiva, introduzida no Código Tributário Nacional.

Grande parte desta divergência deve-se a pouca clareza do legislador brasileiro, que não trouxe com maiores detalhes os efeitos desejáveis da norma antielisiva.

Somente poderá a autoridade fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, caso estes tenham como objetivos dissimular fraudulentamente a ocorrência da incidência tributária, ou seja, estando presente a ilicitude na conduta do contribuinte. Ocorre, que esta conduta já encontra reprovação introduzido pela Lei Complementar 104/01.

Entretanto, a intenção governamental não parece ser esta, tendo em vista a edição da Medida Provisória 66 de 29 de agosto de 2002, a qual dispunha nos seus artigos 13 a 19 sobre o procedimento a ser seguido no ato de desconconsideração. Apesar de não terem sido tais dispositivos convertidos em lei, o governo deixou claro sua real intenção com a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, qual seja, por fim ao planejamento tributário lícito, também chamado de elisão fiscal.

O planejamento tributário, como maneira de redução de custos em um país onde a carga tributária é uma das maiores do planeta, não pode ser considerado como uma desonestidade do contribuinte, mas sim, como uma maneira desesperada de buscar a sobrevivência em um mercado cada vez mais concorrido.

Em face disto, considera-se de grande importância o estudo apresentado, especificamente para abordar a questão da inconstitucionalidade de determinadas medidas do legislador, sempre buscando o aumento na arrecadação.

Finalmente, o presente estudo objetivou abordar um dos fatores que atualmente exercem maior influência sobre a capacidade competitiva das empresas, a possibilidade de, lícitamente, reduzir seus custos, inclusive na carga tributária, para continuarem no mercado.

Um mercado de extrema concorrência aliada a excessiva carga tributária, uma gestão empresarial que permita a empresa economizar tributos de maneira lícita, pode significar a diferença entre o sucesso e o fracasso, entre se tornar competitiva ou não.

O planejamento tributário, forma lícita que dispõe o contribuinte para reduzir sua carga tributária, exerce uma influência determinante na busca por melhores condições de competitividade e de lucratividade e, porque não dizer, sua manutenção no mercado.

Desta forma, entende-se que o presente estudo cumpre seu papel de reconhecida importância, na tentativa de demonstrar a legalidade e licitude da elisão fiscal como um meio que dispõe o tão já sobrecarregado contribuinte brasileiro, chamando a atenção para o abuso de poder estatal caso seja reconhecida a constitucionalidade e legalidade da Lei Complementar 104/01, introdutora do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A Aplicação da Norma Geral Antielisão no Brasil**. In

_____, Gilberto Luiz do. **Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

_____, **A Nova Ótica do Planejamento Tributário Empresarial**. Disponível em [<http://www.cbpq@ibpt.com.br>]. Acesso em 26 fev. 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Notas sobre o Sentido e o Alcance das Normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02**.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. (atual. Flávio Bauer Novelli), Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

CARDOSO, Lais Vieira. **Atos de Gestão e o Abuso de Direito**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

_____, Vieira Lais – **Crimes contra a ordem tributária e a representação fiscal para fins penais**. nº 63 e 65, Doutrina Jus

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Paulo Márcio. **Fundamentos do Direito Constitucional**. 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2002.

DARVIN, Krauspenhar Junior. **Dissertação de Elisão Fiscal e Planejamento Tributário**. Florianópolis 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. **Sumário de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Rideel, 2004.

ICHIARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, De Brito Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda. - 2007

MARTINS, Ives Gandra da Silva; Menezes, Paulo Lucena. **Elisão fiscal, Revista tributaria e de Finanças Publicas**. São Paulo, 36, 2001.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. primeiro volume, 4. ed. São Paulo: Forense, 1995.

NETO, Nicolau Abrahão Haddad. **Leis Complementares em matéria tributaria**.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In**.

PARRA FILHO, Domingos & SANTOS, João Almeida. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, César A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. In**

PERIN, Carlos Alexandre. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional.** Disponível em [<http://www.jus.com.Br/doutrina/texto.asp?id=3943>]. Acesso em 20 mai. 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. 1ª reimp.** São Paulo: Dialética, 2002.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas Tributárias.** São Paulo: Dialética, 2001.

ROSA, Dênerson Dias. **A história da (tributação) sonegação brasileira. Ou pior que conviver com a sonegação é acabar com ela.** Disponível em <http://www.assaltoaobolsodocontribuinte.htm>]. Acesso em 26 ago. 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de impostos.** São Paulo: Saint Paul Institute Of Finance, 2002.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: projetos, relatórios, monografias, dissertações.** São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA MARTINS, Ives Gandra. **A Inconstitucionalidade da Norma Antielisão.** *In*

SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro.** *In*

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.** *In*

SOUZA, Bernardes Nelson.. **Crime contra a ordem Tributaria e processo administrativo.** nº08 Doutrina Jus

SOUZA, Marcos Vinícius Guimarães. **Elisão e Evasão Fiscal.** P. 1 a 18 nº 216, Fevereiro 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Comentários aos novos dispositivos do CTN: LC 104**. São Paulo: Dialética, 2001

UTUMI, Ana Cláudia Akie. **O Planejamento Tributário e a Medida Provisória 66/2002**. *In*

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário. Parte geral**. 5. ed. Porto Alegre: Sulina, 1978

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

YOUNG, Briski Helena Lúcia. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.