

MARIA CAROLINA CARVALHO DE ALMENDRA FREITAS

**MEIOS DE SOLUÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA: EXAME NO DIREITO
COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação Stricto Sensu em Direito, da Universidade Católica de Brasília, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Brasília

2012

12,5 cm

F866m Freitas, Maria Carolina Carvalho de Almendra.
Meios de solução da elisão tributária: análise no direito comparado e no direito brasileiro. / Maria Carolina Carvalho de Almendra Freitas – 2013.
74f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2013.
Orientação: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

1. Direito tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Direito comparado. 4. Controle da constitucionalidade. I. Borges, Antônio de Moura. orient.,. II. Título.

CDU 34:336.22

7,5 cm

Dissertação de autoria de Maria Carolina Carvalho de Almendra Freitas, intitulada MEIOS DE SOUÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA: EXAME NO DIREITO COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO, apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, em 18 de dezembro de 2012, defendida e aprovada pela banca examinadora abaixo assinada:

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
Orientador
Mestrado em Direito – UCB

Prof. Dr. João Rezende Almeida Oliveira
Professor Examinador
Mestrado em Direito – UCB

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Professor Examinador
Mestrado em Direito – UCB

Brasília
2012

Dedico este trabalho aos meus pais – Carlota e Antônio – os meus maiores incentivadores, e à minha irmã Kiki, a maior amiga que tenho na vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus em primeiro lugar, pois sem a Sua vontade e os Seus desígnios nada seria possível na vida.

Ao meu orientador, Professor Antônio de Moura Borges, pelo incentivo, por todos os ensinamentos e pela dedicação incondicional; um grande mestre que levarei pela vida.

À minha mãe, Carlota, pela mãe dedicada e protetora e pelo exemplo de mulher valorosa que sempre foi; pelo apoio e segurança diários, pelo cuidado e pelas orientações de vida e pelo amor presente em cada gesto.

Ao meu pai, Antônio, por me ensinar os valores do estudo e do trabalho acima de qualquer outro e por me fazerem acreditar que as coisas mais importantes emanam do esforço e da dedicação empregados na mínima tarefa que nos é confiada.

À Kiki, minha irmã querida e fiel escudeira, por estar ao meu lado em cada momento da minha vida de forma incondicional; pelas conversas e pelos conselhos, mas, acima de tudo, pelo amor que me dedica.

À Carla, amiga de longa data com quem tive o privilégio de enfrentar essa jornada; pela convivência tranquila e respeitosa, pelos bons momentos que compartilhamos e pelos ensinamentos da brilhante advogada.

Às amigas Marília e Vanessa, as minhas grandes companheiras, pelas alegrias vividas, pela ajuda nos momentos difíceis e pela amizade construída ao longo desse percurso.

Ao Cesvale, faculdade onde leciono, em especial ao coordenador Georges, por me permitir concluir esta tarefa compreendendo os momentos de ausência e me incentivando a seguir confiante e determinada.

Aos meus queridos alunos, por me darem a oportunidade de aprender que todos nós temos algo a ensinar.

RESUMO

Esta dissertação tem como tema os meios de combate à elisão tributária: análise no direito comparado e no direito brasileiro. O presente estudo analisará os conceitos básicos relacionados ao instituto da elisão fiscal e às formas de impedir a atividade ilícita do contribuinte, a fim de burlar o Fisco. O Estado é o grande prestador de serviços da sociedade e, para isso, necessita de recursos que garantam a efetividade dessa prestação. Para impedir atividades do contribuinte que sejam nocivas à saúde financeira do Estado são adotadas formas de combate à evasão e à elisão fiscal, constituindo esta última o tema central do estudo, tanto no Brasil como no direito alienígena. As medidas de combate à elisão são classificadas em medidas unilaterais de caráter geral, medidas unilaterais de caráter específico e medidas internacionais. Far-se-á um estudo das primeiras espécies, as medidas unilaterais de caráter geral, tanto no sistema anglo-saxônico como no sistema romano-germânico, a fim de compreender a sua importância. Assim, proceder-se-á uma análise da norma geral antielisão no Brasil, o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, inserido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei Complementar nº 104 do ano de 2001, a qual ensejou várias discussões doutrinárias, dando origem a uma corrente que defende a inconstitucionalidade do dispositivo legal, enquanto outra importante parte da doutrina entende a lei como necessária, constitucional, além de afirmar que a partir da sua edição alguns princípios constitucionais, como o da isonomia tributária e da capacidade contributiva passaram a ter maior efetividade.

Palavras-chave: Elisão tributária. Medidas unilaterais de caráter geral. Norma geral antielisão no Brasil. Aplicabilidade. Constitucionalidade.

ABSTRACT

This thesis has as its theme the means of combating tax avoidance: analysis on comparative law and in Brazilian. This study will examine the basic concepts related to tax avoidance institute and the ways to prevent illegal activity by the taxpayer in order to tease (evade) the taxman. The State is the major provider of society services and this requires resources that guarantee the effectiveness of this provision. To prevent the taxpayer's activities that are harmful to the State's financial health, forms of combating tax avoidance and evasion are adopted, and this is the central theme of the study, both in Brazil and in alien law. Measures to combat tax avoidance are classified as unilateral measures of general character, unilateral measures of specific character and international measures. A study of the first species will be done, the unilateral measures of general character, both in Anglo-Saxon system as in Roman-Germanic system, in order to understand its importance. So, it will be proceeded an analysis of the anti-avoidance general norm in Brazil, the sole paragraph of article 116 of the national tax code, inserted in braziliam law by means of complementary law 104 of 2001, which resulted in several doctrinal discussions, yielding to a current which defends the unconstitutionality of legal device, while another important part of the doctrine understands the law as required and constitutional besides it affirms that from its editing some constitutional principles such as tax equality and ability to pay now have greater effectiveness.

Keywords: Tax Avoidance. Unilateral measures of general character. Anti-avoidance general norm in Brazil. Applicability. Constitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 CONSIDERAÇÕES GERAIS E CONCEITOS BÁSICOS	16
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS	16
2.1.1 Conceito de Tributo	16
2.1.2 Função Social do Tributo	17
2.2 CONCEITOS BÁSICOS	20
2.2.1 Evasão tributária	20
2.2.2 Elisão tributária	21
2.2.3 Distinção entre evasão e elisão	22
2.2.4 Economia de tributo	25
3 MEDIDAS UNILATERAIS DE CARÁTER GERAL DESTINADAS À SOLUÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	27
3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	27
3.2 DIREITO ANGLO-SAXÔNICO	28
3.2.1 Regra do propósito negocial	28
3.2.2 Princípio da prevalência da substância sobre a forma	30
3.3 DIREITO ROMANO-GERMÂNICO	31
3.3.1 Abuso de direito	31
3.3.2 Fraude à lei	33
3.3.3 Simulação	34
3.4 BREVE PANORAMA DOS SISTEMAS DE SOLUÇÃO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO	36
4 A ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	40
4.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	40
4.1.1 Princípios da legalidade e da tipicidade	43
4.1.2 Princípio da segurança jurídica	45
4.1.3 Princípio da capacidade contributiva	46
4.1.4 Princípio da isonomia tributária	47

4.2ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	48
4.3DECISÕES ACERCA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	52
4.4BREVE ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DO CONTRIBUINTE PELO FISCO COMO MEDIDA ANTIELISIVA	64
5 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS	7

1 INTRODUÇÃO

Para garantir o funcionamento da máquina estatal e a manutenção desta, é necessário que os indivíduos da sociedade contribuam financeiramente com o poder público; tal contribuição se dá mediante o pagamento de tributos que geram receita para o Estado, possibilitando a manutenção dos mecanismos necessários ao atendimento do seu fim primordial, o interesse público.

Se, de um lado nasce para o contribuinte o dever de colaborar com o Estado, cabe a ele – contribuinte – a organização da sua vida econômica, decidindo como arcará com as despesas dela decorrentes, podendo, inclusive, buscar meios para minorar essas despesas.

Ocorre que, na busca pela redução ou até mesmo eliminação da carga tributária, o contribuinte deve observar a norma legal sob pena de praticar condutas ilícitas, ou seja, cabe a ele a manutenção das suas atividades que poderiam restar comprometidas pelos valores excessivos a ser pagos, a título de tributos.

Em decorrência desse contraponto existente entre o direito do Estado de cobrar do indivíduo uma participação na manutenção estatal que visa primordialmente ao interesse público e ao direito do contribuinte de proteger-se da excessiva carga tributária, surgiu o instituto objeto do presente estudo, qual seja, a elisão tributária.

No primeiro capítulo serão analisados os conceitos básicos necessários para a melhor compreensão do tema, iniciando com a análise do próprio conceito de tributo e a sua evolução no decorrer da história.

Sabe-se que, em tempos de Estado Absoluto, o tributo era uma cobrança arbitrária imposta aos indivíduos de uma sociedade, que não tinham nenhum espaço para questioná-la perante a Administração; posteriormente, com a evolução social e o desaparecimento do absolutismo, é que o tributo passou a tomar a forma atualmente conhecida, de cobrança vinculada por parte do Estado, isto é, não é uma atividade discricionária, devendo ser regulada por lei e a esta vinculada.

Com efeito, antes do modelo estatal chegar ao modo atual, houve um tempo em que o Estado era liberal, sujeito a abstenções perante a esfera privada; uma época em que a autonomia da vontade privada prevalecia sobre o interesse da

coletividade, pois havia a crença de que a liberdade total do indivíduo possibilitava o seu desenvolvimento e, quanto menor fosse a interferência estatal, melhor seria para os particulares.

Passada a época em que se acreditava que o “não-fazer” do Estado daria mais condições de progresso aos indivíduos, surge o Estado Social, com deveres perante a sociedade e a obrigação de prestar serviços. Surge uma preocupação com a igualdade entre os indivíduos, anteriormente esquecida, e a crença de que o Estado deveria interferir na esfera particular, a fim de garantir tal igualdade.

O fundamento do poder de tributar inerente ao Estado está na própria obrigação que este tem de prestar serviços aos indivíduos, ou seja, para que possa manter os meios necessários a um serviço público digno e eficiente, a Administração necessita de recursos que financiem o aparelhamento estatal, sendo esses recursos angariados por meio da cobrança de tributos.

Portanto, vê-se que o tributo tem uma função social a ser cumprida, sendo justo que os contribuintes participem, nos limites da capacidade contributiva de cada um, para garantir o bem da coletividade.

Ainda assim, mesmo com toda a importância da contribuição de todos, por meio do pagamento dos tributos, existem formas comumente adotadas pelos indivíduos, com o fim de livrar-se da obrigação tributária, é daí que surgem os institutos conhecidos como evasão e elisão tributária.

O primeiro deles, a evasão tributária, consiste no emprego de atividades ilícitas que ofendem diretamente a lei, a fim de suprimir ou minorar o valor dos tributos devidos.

Em que pese a tentativa de alguns doutrinadores de admitir a evasão lícita, esta não é aceita, posto que o próprio conceito enseja uma atividade contrária à lei.

A elisão fiscal, por sua vez, foi originariamente admitida, pois o legislador pretendia prever a possibilidade de o contribuinte minorar a carga tributária por meio de atividades lícitas.

Ocorre que, diante das brechas legislativas, muitos contribuintes passaram a realizar negócios, que, aparentemente, eram legais na sua forma, mas que escondiam uma intenção ilícita no seu conteúdo, com o único propósito de evitar o pagamento de tributos.

Assim, a elisão tributária passou a ser combatida tanto pelo direito pátrio como pelo direito estrangeiro, através de várias medidas, adiante explicitadas, que

têm o objetivo de proteger o Fisco contra os atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, com o propósito de lhe causar prejuízos.

É importante frisar que se admite que os indivíduos busquem formas de diminuir a elevada carga tributária a que estão submetidos, não se pretende com esta pesquisa, combater esse direito; o que não se admite é que sejam utilizadas manobras astuciosas e contrárias ao ordenamento, que, além de ilícitas, gerem efetivos prejuízos aos cofres públicos e ferem os princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

O próprio legislador prevê maneiras que podem ser adotadas pelos contribuintes, a fim de suprimir ou minorar o valor dos tributos a ser pago. Essas formas visam à economia de tributos e não seria razoável esperar que, diante dessa possibilidade, os indivíduos fossem percorrer o caminho que leva à maior carga tributária.

O planejamento fiscal é admitido e, mais do que isso, justificado, o que não se deve admitir é o planejamento fiscal abusivo, que utiliza meios ilegais, para livrar o contribuinte da obrigação tributária.

No segundo capítulo deste trabalho proceder-se-á a análise das medidas unilaterais de caráter geral que visam ao combate da elisão tributária.

No âmbito do direito internacional são utilizadas várias formas que visam combater a elisão fiscal, sendo estas classificadas em medidas unilaterais de caráter geral, as quais serão analisadas neste estudo; medidas unilaterais de caráter específico; e medidas internacionais de combate às práticas elisivas.

As medidas unilaterais de caráter geral tratadas a seguir, apresentam formas diferentes nos países que adotam o sistema anglo-saxão e nos países que seguem o sistema romano-germânico.

Para melhor compreender a questão, é importante saber que os países que adotam o sistema anglo-saxônico são seguidores do *common law*, modelo jurídico adotado por países, como a Inglaterra e os Estados Unidos, por exemplo, em que há menos apego do julgador ao comando legal expresso, procedendo através do exame do caso concreto, com decisões fundamentadas na jurisprudência e nos costumes.

Por outro lado, os países que adotam o sistema de combate à elisão fiscal romano-germânico seguem o modelo denominado *civil law*, como a França e o Brasil, que, ao contrário do sistema anterior, vincula as decisões judiciais à

abstração da norma escrita, sem muito espaço, para que o magistrado exerça um papel criador.

No direito anglo-saxônico, baseado no raciocínio indutivo que garante maior liberdade ao julgador, adota-se basicamente a regra do propósito negocial (*business purpose rule*), que desconsidera transações com exclusivo ou predominante propósito elisivo; e o princípio da substância sobre a forma (*substance over form principle*), pelo qual se ignora a forma jurídica de uma transação ou negócio, para tributá-la de acordo com a sua substância econômica.

O segundo método – princípio da substância sobre a forma – apresenta algumas variações, a saber: a) falta de substância econômica (*lack of economic substance*); b) simulação (*sham transactions*); c) critério do rótulo (*doctrine of the label*), que consiste no uso incorreto do rótulo ou descrição para classificar a natureza dos verdadeiros direitos ou obrigações numa transação; e d) critério da cadeia de transações (*step transaction doctrine*), que considera o conjunto das transações e não cada uma em separado, para fins fiscais.

O sistema romano-germânico de combate ao planejamento fiscal abusivo adota o método do abuso de direito, quando há manipulação da intenção ou espírito da lei e procede-se com a desconsideração da fórmula jurídica caso as transações tenham exclusivo ou predominante propósito elisivo; a fraude à lei, isto é, há por parte do contribuinte a adoção de atos que visam contornar ou driblar a lei, há uma violação indireta da norma ou do ordenamento e, por isso, o Fisco substitui a transação com propósito elisivo por outra considerada “normal”; por fim, a simulação que acontece, quando a transação aparente difere da transação verdadeira.

Há também as medidas unilaterais de caráter específico destinadas a coibir a elisão fiscal, são elas: a) preços de transferência; b) sociedades estrangeiras controladas; c) fundos de investimentos estrangeiros; d) sub-capitalização; e) tributação dos ganhos relativos à transferência de propriedades no exterior e à mudança de domicílio; e f) utilização abusiva de paraísos fiscais.

Por fim, ressalte-se a existência das medidas internacionais de combate à elisão tributária, quais sejam: a) procedimento amigável; b) arbitragem; c) intercâmbio de informações; d) assistência administrativa (ao lançamento e à cobrança) e; e) cláusula destinada a limitar a utilização abusiva de convenções tributárias internacionais.

Esclarece-se que, neste estudo, apenas as medidas unilaterais de caráter geral serão analisadas, sem adentrar-se às medidas unilaterais de caráter específico e às medidas internacionais.

O trabalho encerrar-se-á com o terceiro capítulo, que fará uma análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – norma geral antielisão brasileira – inserido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar nº 104 de 2001 com a seguinte redação:

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.

O dispositivo legal supra deu origem a um acirrado debate doutrinário que questiona os mais variados pontos da norma em questão, desde o significado do termo “dissimular” até a possibilidade de aplicação, diante da parte final do parágrafo único, a qual determina que sejam observados pelo Fisco “*os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Acerca da referida expressão – dissimular – far-se-á uma análise da sua abrangência e do seu significado através de um comparativo com o termo “simulação” empregado no Código Civil Brasileiro e no Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à eficácia e à aplicabilidade da norma, estuda-se a constitucionalidade da desconsideração do ato ou negócio jurídico pelo Fisco para efeitos tributários, bem como os procedimentos que devem ser utilizados para efetivar essa desconsideração.

Nesta análise, e não poderia ser diferente, far-se-á menção à Medida Provisória nº 66 de 2001, que, nos artigos 13 a 19, tratava desses procedimentos a serem observados pela Administração Fiscal, para proceder com a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulados. Não haverá um estudo aprofundado desta Medida Provisória em decorrência do pequeno período da sua vigência.

Prosseguirá o trabalho com uma breve análise da constitucionalidade da quebra do sigilo bancário do contribuinte pelo Fisco como atitude antielisiva. Há, neste tópico, um importante conflito entre o direito fundamental à privacidade

catalogado no artigo 5º da Carta da República e o direito do Estado de perseguir a real situação econômica do indivíduo para fins tributários.

A Constituição Federal protege o sigilo de informações, como direitos fundamentais do indivíduo nos incisos X e XII do catálogo dos direitos fundamentais com a seguinte redação:

Art. 5º. ...

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

...

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

É certo que há divergência com relação ao alcance dos incisos constitucionais mencionados. Ao passo que é competência do Fisco fiscalizar o contribuinte para certificar-se do cumprimento das obrigações tributárias devidas, inegável que há também o direito à intimidade, à vida privada e à inviolabilidade de dados do indivíduo, o que dificulta a atividade fiscalizadora da administração pública.

Diante deste conflito, proceder-se-á a análise da doutrina e da jurisprudência para tentar encontrar uma solução justa aplicável ao caso, considerando que não há hierarquia entre os direitos fundamentais.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS E CONCEITOS BÁSICOS

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

2.1.1 Conceito de tributo

A denominação tributo origina-se do latim *tributum*, significando o que se entrega ao Estado, em sinal de dependência, o que presta ou rende por dever¹.

O conceito de tributo passou por importantes modificações ao longo da história, apresentando-se de forma diferente, inicialmente como cobrança arbitrária do Estado e, posteriormente, evoluindo para uma atividade legal, prevista em lei e por esta regulamentada.

Leciona Bernardo Ribeiro Moraes² que “deixa de ser fruto do poder arbitrário ou discricionário do Estado para se constituir num instrumento jurídico (legal) de receita pública, definido pela lei originária”. E acrescenta: “nos dias de hoje é conceituado como o poder fiscal normatizado, criador de receita pública (compulsória e derivada)”.

Pela definição do Código Tributário Nacional³, em seu artigo 3º:

Art. 3º. 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.

Por esta definição, é possível perceber os elementos comuns a toda espécie tributária, bem como os elementos que as diferenciam das demais receitas públicas.

Assim, tem-se da definição de tributo as seguintes características: “prestação pecuniária compulsória”: pagamento obrigatório ao Estado; “instituído em lei”: sem possibilidade de arbitrariedade por parte do Poder Público; “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”: usualmente o pagamento do tributo é feito em dinheiro; “não constitua sanção de ato ilícito”: o tributo, diferente da multa, não é penalidade por infração.; “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”: a cobrança de tributo não comporta a discricionariedade, isto é, deve cumprir os

¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal** – São Paulo: Quartier Latin, 2006. P. 52

² MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. P. 251

³ BRASIL, **Código Tributário Nacional**.

requisitos estabelecidos em lei e não a conveniência e oportunidade dos governantes.

A atual estrutura tributária brasileira encontra-se definida na Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162 – Sistema Tributário Nacional – que delega competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A autonomia político-administrativa decorrente do sistema federativo concede a cada nível de governo a possibilidade de instituir tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), nos termos do artigo 145, incisos I a III, da Constituição Federal⁴.

Finalmente, de acordo com o artigo 6º do Código Tributário Nacional⁵, o poder de tributar é inerente a cada Estado, em cada um dos seus níveis, com competências limitadas, ressalvadas as limitações constitucionais.

A Constituição Federal limita tanto a Administração como o próprio legislador infra, pois prevê originariamente a competência tributária de cada ente da federação, que deve observar os limites constitucionais, e as normas infraconstitucionais também ficam vinculadas à Lei Maior, não sendo permitida a tributação por fora dos parâmetros estabelecidos.

2.1.2 Função social do tributo

Após as Revoluções Francesa e Inglesa surge o Estado Liberal, marcado por limitações impostas ao Poder Público. Nesta época devia prevalecer a autonomia da vontade privada sem interferência do Estado nos negócios particulares.

Acreditava-se que o “não fazer” imposto ao Estado garantiria a todos os indivíduos maior possibilidade de crescimento e que a sua interferência seria um obstáculo ao exercício da liberdade individual.

⁴ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁵ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Posteriormente, surge o Estado Social, que, em contraponto ao Estado Liberal, tinha feição positiva, ou seja, não havia mais um dever de abstenção (não fazer) imposto ao Estado, mas sim uma obrigação de “fazer” em prol da coletividade.

Nasce com ele a segunda geração dos direitos fundamentais e uma preocupação com a igualdade entre os indivíduos e o dever do Poder Público de garanti-la.

A partir do surgimento deste modelo estatal, caracterizado pelas liberdades positivas, isto é, pelo dever de prestar serviços aos indivíduos, surge o poder de tributar inerente ao Estado.

Acerca da evolução do Estado Liberal para o Estado Social, ensina Daniel Giotti de Paula⁶:

O discurso de que com liberdade se garantia um campo próprio para a realização do homem escondia as relações de hipossuficiência que os momentos constituintes ignoravam.

Criaram-se, então, direitos econômicos, sociais e culturais, tentativas de o Estado equilibrar relações que, analisadas sob o prisma da realidade, já se regiam pela diferença e não pela igualdade. O direito de propriedade, por exemplo, não era mais visto como absoluto, devendo atender a uma função social. Essa tentativa de conciliar liberdade e igualdade gerou releituras em todo o Direito, não ficando o Direito Tributário infenso ao novo papel que se lhe atribuía.

A partir dessa nova perspectiva, os tributos deixam de ser excepcionais, passando a instrumentos de receita pública derivada, dos quais, continuamente, o Estado se valia para atender aos objetivos assumidos na redução das desigualdades sócio-econômicas.

Nesse sentido, não bastava mais a observância de critérios formais para se chegar à juridicidade de um tributo, sendo importante a observância da capacidade de cada cidadão ou sociedade empresária para arcar com a tributação devida.

A Constituição Federal prevê como uma das principais atribuições do Estado a titularidade do poder de tributar com a finalidade de angariar recursos que possibilitem a manutenção dos serviços públicos.

O Estado necessita de aparelhamento para que possa promover o bem comum e, para isso, precisa de recursos suficientes para financiar as suas atividades; não se pode falar em prestação de serviços sem a arrecadação de meios que possibilitem essa prestação.

⁶ PAULA, Daniel Giotti de. **O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado.** Revista da PGFN. P. 169. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>. Acesso em 15/11/2012.

A partir dessa obrigação do Estado de prestar serviços ao seu povo é que surge o fundamento do poder de tributar da Administração.

Há quem entenda que tal poder decorre da própria soberania estatal, como Hugo de Brito Machado⁷, ao afirmar que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

Ademais, assim como a soberania, o poder tributário é irrenunciável – poder-dever, não podendo o Estado desprender-se deste atributo essencial, pois, sem ele, não poderia subsistir.

No entanto, tal poder não é discricionário, não cabem atitudes arbitrárias por parte do Estado com relação aos indivíduos, esse poder deve ser baseado em princípios de justiça e equidade, respeitando a legalidade, a segurança jurídica e a capacidade contributiva, a fim de evitar injustiças sociais.

Corroborando esse entendimento Bernardo Ribeiro Moraes⁸, ao dizer que:

[...] um dos aspectos da soberania do Estado é o seu poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias. Este poder é representado pelo poder de criar tributos, de estabelecer proibições tributárias, isto é, de emanar normas jurídicas tributárias. Tal poder é denominado poder fiscal, também conhecido como “poder impositivo” (*potere di im posizione*) ou “poder tributário” (potesta tributária).

Sendo assim, tem-se que ao tempo em que surge para o Estado o poder-dever de cobrar tributos, em virtude da soberania que exerce sobre o contribuinte, nasce, para este, o dever de cumprir com as suas obrigações tributárias em virtude de cidadania que o prende à autoridade fiscal.

Assim, é correto afirmar que existe o dever fundamental de pagar tributos inerente a todos os indivíduos de uma sociedade, sendo este um dever a favor de si mesmo, posto que há uma contraprestação por parte do Poder Público, que deve garantir uma estrutura mínima para uma vida digna da coletividade.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 141.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. P. 251.

2.2 CONCEITOS BÁSICOS

2.2.1 Evasão tributária

Antes da análise da elisão tributária, objeto deste estudo, faz-se necessária a análise do conceito de evasão tributária, para que reste delineada a diferença entre os dois institutos.

A palavra evasão tem origem no latim *evadere*, e, segundo Miguel Delgado Gutierrez⁹:

[...] na terminologia do Direito Fiscal, quer o vocábulo significar a fuga ou a subtração do contribuinte ao pagamento do imposto, que lhe é atribuído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo.

Ainda conforme a lição de Gutierrez¹⁰, “em seu sentido amplo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.”

O que ocorre quando se fala em evasão fiscal é a clara busca do contribuinte por formas – lícitas ou ilícitas – de burlar o fisco, para reduzir ou até mesmo eliminar a carga tributária à qual é submetido. A evasão nada mais é do que isso, a fuga do contribuinte para não pagar os impostos cobrados pelo Estado.

A evasão tributária pode ocorrer de várias formas, como deixar de recolher um tributo ou omitir-se de fatos tributáveis quando da declaração ao Fisco.

Sampaio Doria¹¹ apresenta uma classificação do instituto ora em comento, dividindo-o em evasão omissiva e evasão comissiva, sendo a primeira – evasão omissiva – dividida em evasão omissiva imprópria e evasão omissiva por inação e a segunda – evasão comissiva – classificada como evasão comissiva lícita e evasão comissiva ilícita.

A evasão fiscal omissiva imprópria consiste na abstenção do contribuinte em adquirir produtos com uma elevada carga fiscal, como o cigarro ou a bebida alcoólica, não efetivando sequer o fato gerador da obrigação tributária; já a evasão fiscal omissiva por inação é configurada depois de ocorrido o fato gerador do tributo,

⁹ GUTIERREZ, Op. Cit. P. 57

¹⁰ Op. Cit. p. 58.

¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 32.

onde o contribuinte deixa de saldar voluntariamente a obrigação fiscal, causando efetivamente prejuízo ao erário.

A evasão fiscal comissiva, por sua vez, pode ser lícita ou ilícita. Nesta, o contribuinte de forma consciente procura meios ilícitos para eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo; naquela, evasão comissiva lícita, o indivíduo busca a minoração da carga tributária através de formas lícitas, previstas em lei, sem o intuito de sonegar o tributo devido, conhecida também como elisão fiscal.¹²

Percebe-se que nos ensinamentos do respeitável jurista, a elisão fiscal é espécie de evasão, colocada como a evasão comissiva lícita, pois consiste em uma busca legal do contribuinte de uma menor carga tributária.

Data vênia, em que pese a importância da lição de Dória, não admite-se a possibilidade de evasão fiscal lícita, pois este instituto já é por si maculado pela ilegalidade, posto que se evadir significa fugir do cumprimento da obrigação tributária. Há, como exposto anteriormente, uma violação direta ao ordenamento jurídico que culmina em efetivo prejuízo ao erário.

Práticas evasivas, que são realizadas com o propósito de não saldar a obrigação tributária por parte do contribuinte devem ser fortemente combatidas pelo Poder Público.

2.2.2 Elisão tributária

Elisão tem sua origem etimológica no vocábulo latino *elisione*, que significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir¹³.

Segundo Delgado Gutierrez¹⁴, “no direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador.”

A elisão, diferentemente da evasão tributária, visa impedir o próprio nascimento da obrigação tributária.

Conforme Sampaio Dória¹⁵, a elisão deve ser classificada em duas espécies: a elisão induzida pela lei – elisão imprópria – na qual o próprio legislador é benevolente e diminui ou até mesmo anula a carga tributária, em algumas hipóteses,

¹² Op. Cit. pp. 32 e 33.

¹³ GUTIERREZ. Op. Cit. P. 70.

¹⁴ Op. Cit. p. 72.

¹⁵ DÓRIA. Op. Cit. pp. 49 a 54.

e a elisão proveniente de lacunas da lei, das quais o contribuinte se aproveita para escapar da tributação.

No dizer do professor Antônio de Moura Borges¹⁶, a elisão tributária

[...] significa o intuito de evitar o tributo, reduzir-lhe o valor, retardar-lhe o pagamento, por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido à redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas.

Percebe-se que a elisão fiscal é originariamente permitida em lei, não configurando uma prática que viola diretamente a legislação. Ocorre que, na tentativa de não pagar os tributos devidos, muitos contribuintes aproveitam essa possibilidade legal, para sonegar impostos utilizando meios aparentemente legais, mas que, na verdade, escondem subterfúgios que violam indiretamente a lei.

Por esta razão é que existe no Brasil uma norma antielisão, para evitar a manipulação dos negócios jurídicos através de uma falsa interpretação de conceitos jurídicos abertos.

Com efeito, pretende o legislador, bem como os doutrinadores e a jurisprudência evitar que a elisão fiscal, como acima conceituada, prática plenamente admitida em lei, seja confundida com a fraude fiscal, através da qual muitos contribuintes conseguem eximir-se das suas obrigações fiscais, pois utilizam tais meios interpretando de forma distorcida a legislação acerca do tema.

2.2.3 Distinção entre evasão e elisão fiscal

Os dois institutos ora analisados – evasão e elisão fiscal – são meios adotados pelo contribuinte com a finalidade de diminuir ou até mesmo eliminar a obrigação tributária à qual estão vinculados.

Conforme supra mencionado, Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁷, ao conceituar a evasão fiscal, classificou o instituto, subdividindo-o em espécies, estando a elisão fiscal situada dentro da espécie evasão comissiva lícita, a qual aproveita as lacunas da lei para elidir a obrigação tributária.

¹⁶ BORGES, Antônio de Moura; MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. **A quebra do sigilo bancário como medida antielisiva e a verificação de sua constitucionalidade.** <
http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/04_635.pdf>. Acesso em 20/05/2012.

¹⁷ DÓRIA. Op. Cit. P. 21

Outra forma de distinguir evasão e elisão fiscal seria o critério que considera a ocorrência do fato gerador, sendo considerados evasivos os atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de minimizar os tributos depois de ocorrido o fato gerador; ao passo que os atos praticados, com o fim de evitar a própria ocorrência do fato gerador, são considerados elisão fiscal.

Acerca da distinção entre evasão e elisão tributária, afirma Hermes Marcelo Huck¹⁸:

Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais freqüente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são freqüentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar ardidamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.”

Para Ives Gandra da Silva Martins¹⁹

[...] a distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para se fugir ao peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão e evasão fiscal.

¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. In BASTOS, Roseli Quaresma. **Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário**. Revista Âmbito Jurídico. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 01/12/2012.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. P. 31

Atualmente, a doutrina não mais aceita a possibilidade de ocorrência da evasão lícita, visto que este instituto carrega em si a característica da ilicitude ou ilegalidade, já que consiste na fuga do contribuinte da prestação da obrigação tributária, mesmo diante da ocorrência do fato gerador que lhe dá origem.

A evasão é hoje entendida como uma violação direta da lei; pelo Código Tributário Nacional, realizando-se o fato gerador surge a obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo.

Ao Fisco é conferido o direito à percepção dos valores; os artifícios do contribuinte para distorcer o fato gerador ocorrido são considerados violadores da norma tributária. Nesse raciocínio, a evasão corresponde sempre a uma prática ilícita.²⁰

Aduz Luis Manuel Alonso González²¹:

El término fraude de ley tributario que utiliza la normativa española viene a ser equivalente em otros ordenamientos, como sucede em muchos de Latinoamérica, a la elusión fiscal o, em los ordenamientos anglosajones, al tax avoidance. Por El contrario, cuando nos referimos al fraude tributario, em todos los casos, lo hacemos a La evasión fiscal que se produce com la infracción clara y directa de las normas que regulan la ordenación de los tributos.

A elisão tributária, por sua vez, tem demandado maiores dúvidas na sua conceituação. Em primeiro plano, a elisão fiscal é uma prática lícita dos contribuintes que se utilizam das lacunas legislativas, para desviar-se das obrigações tributárias. Nesta acepção, confunde-se com a própria economia de tributo, ficando os contribuintes livres de qualquer atuação do Fisco.

Modernamente, de acordo com Heleno Tôrres²², a elisão é entendida como:

[...] a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar no todo ou em parte, a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos.

²⁰ BORGES. Op. Cit. P.

²¹ ALONSO, Luis Manoel González. **Cláusula general antielusión. Experiencia española e europea. Últimas tendencias jurisprudenciales.** TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Inaternal Aplicado – volume II – São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 146.

²² TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P. 187.

O citado autor faz a distinção entre os termos elisão e elusão fiscal, sendo esta a atividade ilícita supra conceituada e aquela – elisão – a atividade lícita praticada pelo contribuinte que caracteriza o planejamento tributário.

Ocorre que há condutas que, mesmo respeitando os termos da lei, materialmente falando, violam-na de forma indireta, em seu espírito, e que, por isso, não devem ser reconhecidas como lícitas. É nesta situação que se encaixa modernamente a elisão fiscal.

Finalmente, afirma-se que tanto a evasão como a elisão fiscal são atualmente consideradas ilícitas pela doutrina, haja vista que a primeira consiste na violação direta da lei e a segunda, mais complexa, é uma forma de violação indireta dos comandos legislativos praticada pelos contribuintes a partir de brechas da lei.

2.2.4 Economia de tributo

Outro instituto que merece atenção neste estudo é a economia de tributo, que em nada se confunde com a evasão ou com a elisão fiscal, posto que não se caracteriza pela ilicitude ou ilegalidade da conduta do contribuinte.

Seguindo a lição do professor Moura Borges²³, economia de tributo é a redução ou eliminação do tributo através de práticas lícitas, irrelevantes para o legislador. Trata-se de maneira de diminuir a carga tributária em prol da saúde financeira do contribuinte.

A economia de tributo não pode ser confundida com a evasão tributária, meio de fuga utilizado pelo contribuinte para não cumprir com as suas obrigações e completamente contrário à lei ou com a elisão tributária, forma prevista em lei para diminuir, retardar ou até mesmo suprimir a obrigação de pagar tributo, que, atualmente, tem sido utilizada para disfarçar operações ilegais.

A diferença entre a mitigação de tributos e a elisão fiscal está na intenção do legislador; as ações que foram desejadas por ele são a economia de tributo, ao passo que são elisivas as práticas que não foram ou não poderiam ser admitidas.

²³ BORGES, Antônio de Moura. **Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium. P. 29.

Nesta linha afirma Moura Borges²⁴ que “as ações que foram desejadas pelo legislador concernem à economia de tributo, e as práticas elisivas são aquelas que não foram ou não poderiam ter sido pretendidas por ele”.

Acrescenta o douto professor que na economia de tributo²⁵:

[...] a redução ou a eliminação do tributo ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação, embora possam ser questionadas sob o ponto de vista da eficiência econômica ou da justiça tributária.

O ilustre doutrinador Augusto Becker²⁶ acerca do tema sintetiza:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

Conclui-se, portanto, que o planejamento tributário que visa à economia de tributo, mais do que permitido é compreendido e justificável, haja vista a elevada carga tributária imposta aos contribuintes, pois nada mais é do que uma forma de defesa patrimonial lícita e legal.

²⁴ BORGES, op. cit., p. 29.

²⁵ BORGES, op. cit., p. 29.

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. P. 122.

3 MEDIDAS UNILATERAIS DE CARÁTER GERAL DESTINADAS AO COMBATE DA ELISÃO FISCAL

3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Existem basicamente dois modelos de combate à elisão tributária, o adotado pelo sistema anglo-saxônico e o adotado pelo sistema romano-germânico.

No direito anglo-saxônico, que tem os países do *common law* como seguidores, são adotados os seguintes modelos de combate: a) a regra do propósito negocial (*business purpose rule*); e b) o princípio da relevância da substância sobre a forma (*substance over form principle*), ambos considerados como modelos baseados no raciocínio indutivo, no qual o juiz tem relevante papel criador, pois a partir da análise do caso concreto, constrói uma solução para a situação, sem que haja apego à norma expressa.

O sistema romano-germânico, adotado pelos países do *civil law*, por sua vez, emprega o raciocínio dedutivo, baseado nos preceitos estabelecidos em lei aos quais fica vinculado o juiz, sendo adotados os modelos do abuso de direito, fraude à lei e simulação.

Ocorre que os métodos de planejamento fiscal adotados por um país podem ser recepcionados por uns e considerados ilegais por outros. Além disso, a própria interpretação dos conceitos jurídicos e das operações econômicas pode ser realizada de maneira diferente em cada sistema.

Ensina, porém, o doutrinador Marco Aurélio Greco²⁷: “o mundo moderno está levando à modificação destes dois desenhos, a ponto de acarretar uma aproximação dos dois sistemas.”

O sistema anglo-saxão não funciona mais a partir do mero exame do caso concreto, buscando cada vez mais conceitos e definições que fundamentem as suas medidas; já o sistema romano-germânico, que se formara predominantemente por previsões abstratas, pela lei, isto é, por conceitos fechados, está fazendo o caminho inverso e a lei está usando cada vez mais conceitos abertos²⁸.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 49.

²⁸ ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 207.

Assim, nos tópicos a seguir serão analisadas as medidas unilaterais de caráter geral que visam ao combate à elisão fiscal, adotadas pelos dois sistemas jurídicos, ora estudados, para uma maior compreensão do tema.

3.2 DIREITO ANGLO-SAXÔNICO

Como dito anteriormente, este sistema, adotado pelos países do *common law*, como os Estados Unidos e o Reino Unido, por exemplo, emprega o método indutivo de solução de conflitos, no qual cabe ao magistrado a análise e a solução do caso concreto, sem a necessidade de se prender à letra expressa da lei.

3.2.1 Regra do propósito negocial (*business purpose rule*)

Esta doutrina tem origem nos Estados Unidos e nasceu em um contexto de reestruturações societárias. Dentre seus fundamentos primordiais, pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária não é suficiente para embasar uma economia tributária válida²⁹.

Leciona Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy³⁰, a respeito da origem do instituto:

Em 7 de janeiro de 1935, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América julgou o caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465). Fixou-se modelo de interpretação econômica do Direito Tributário. Aplicou-se a doutrina do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*).

(...)

A Suprema Corte norte-americana reconhecia o direito do planejamento, da utilização dos recursos permitidos por lei, conquanto que meios escolhidos e fins almejados não revelassem simulação, com os únicos propósitos de se diminuir a carga tributária. A legislação tributária atendia a objetivos empresariais, típicos do modelo capitalista concorrencial que se desenvolvia nos Estados Unidos da América, no início do século XX. A lei facilitava a vida negocial. Restringia a pretensão fiscalista do Estado, em favor dos objetivos empresariais. Era norma típica do modelo normativo liberal. E não poderia ser utilizada para propósitos outros, que não os

²⁹ CAVALCANTE, Miquelam Chaves. **O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. P. 150. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>> Acesso em 01/12/2012.

³⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário**. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em 01/12/2012.

vinculados à concepção liberal de capitalismo que se desdobrava na cultura empresarial norte-americana.

A decisão da Suprema Corte norte-americana no caso *Gregory v. Helvering* é marco divisório na concepção jurisprudencial de restrição ao planejamento tributário. Nada obstante reconhecer o direito do contribuinte de planejar seus negócios, de modo a recolher menos tributos, a referida decisão impõe limites para o referido planejamento. As fórmulas negociais eleitas devem atender ao sentido originário de leis fiscais, concebidas para a otimização da arrecadação, enquanto mecanismo de repartição social dos custos da vida social.

De acordo com a chamada doutrina do propósito mercantil, a elisão tributária abusiva – *abusive tax avoidance* – ocorre quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades, exclusivamente, para obter benefícios fiscais.

Diante desse fato, é permitida a desconsideração da operação que carece de propósitos mercantis, para fins tributários, se a sua única ou predominante razão for a elisão fiscal, devendo o Fisco perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte.

Com efeito, conforme a doutrina ora estudada, mais importante do que a operação propriamente dita é a finalidade desta, isto é, há que se observar qual o real objetivo do negócio jurídico realizado.

Para isso, a administração fazendária fica autorizada a desconsiderar a operação maculada, a fim de atingir o real propósito do contribuinte e tributá-lo da forma justa e correta.

Em artigo jurídico sobre o tema, Miquerlam Chaves Cavalcante³¹ afirma que:

Embora a doutrina tenha se desenvolvido inicialmente na tributação do imposto de renda (*income taxation*), não o tardou sua extensão para outros tributos.

Vale salientar que, no direito americano, a doutrina do propósito negocial é normalmente conjugada com outras doutrinas (*economic substance doctrine; step-transaction doctrine; sham-transaction doctrine* e *phantom corporation doctrine*).

Parece-nos que a conjugação de tais teorias não possui outro propósito senão o de afastar, ou seja, desconsiderar, os atos ou negócios adotados com exclusivo propósito tributário e promover a tributação devida.

Creemos que o fato de o instituto ter suas fontes em país de tradição na *common law* não o torna incompatível, só por este motivo, com o direito brasileiro.

³¹ Op. Cit. P. 150.

Como vimos acima, há uma série de princípios constitucionais que se compatibilizam com os enunciados da teoria do propósito negocial, configurando verdadeiras cláusulas de abertura do nosso ordenamento ao instituto.

Os críticos do reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento falam ainda em uma necessária e desejável inovação legislativa que discipline o instituto. Ocorre, porém, como mencionamos anteriormente, há uma série de exemplos em nosso direito de institutos cujo reconhecimento jurisprudencial precedeu a previsão legal.

Ademais, em nome de uma suposta segurança jurídica, corre-se o risco de enrijecer o novel instituto.

Ao contrário, uma interpretação principiológica, sistemática e teleológica garante seu constante amadurecimento e conformação com o ordenamento em vigor.

O modelo do propósito negocial visa desconsiderar operações realizadas pelo contribuinte com o único objetivo de minorar ou eliminar a obrigação tributária, sob o argumento de que não há atividade mercantil que tenha como intuito a economia de tributo e, por isso, tais operações devem ser consideradas inválidas para efeitos fiscais.

3.2.2 Princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form principle*)

A origem dessa teoria ocorreu, segundo Victor Thuronyi³², com o caso *Commisioner v. Court Holding*, no qual uma corporação possuía um edifício que desejava vender e essa operação consequentemente atrairia muitos impostos.

Diante disso, a corporação decidiu distribuir a propriedade aos seus acionistas em liquidação e estes, logo depois, a venderam para os pretensos compradores.

Em análise do caso, o Tribunal decidiu que a hipótese de incidência tributária dependia da substância da transação e não dos meios empregados para realizá-la, tributando esta como compra e venda de edifício, sob o argumento de que seria arriscado para a administração tributária permitir que a real natureza de uma transação seja disfarçada, por meros formalismos que buscam exclusivamente alterar as responsabilidades fiscais.

³² THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. Haia: Kluwer Law International, 2003. P. 170-171

Assim, permite essa doutrina que o Fisco ignore a forma jurídica de uma transação e considere a sua real substância com o objetivo de evitar que sejam utilizadas estruturas com propósitos meramente elisivos³³. Isto é, o Fisco deve analisar o conteúdo econômico do negócio, ou seja, a sua substância, para determinar o tratamento tributário adequado, sem se prender à forma adotada pelo contribuinte.

A simples observância à forma apresentada pelo contribuinte, para uma transação sem a análise do seu conteúdo, enseja, antes de qualquer coisa, uma injustiça social, posto que muitas operações passíveis de tributação restariam imunes ao lançamento da obrigação tributária, o que causaria grave prejuízo ao Estado.

Como exposto anteriormente, o Estado é provedor da sociedade, tem o dever de prestar serviços aos indivíduos e, para isso, necessita de recursos, portanto, torna-se primordial a garantia de que todos os contribuintes cumpram com as suas obrigações fiscais, a fim de assegurar a saúde financeira do aparelho estatal e, conseqüentemente, a segurança da sociedade como um todo.

3.3 DIREITO ROMANO-GERMÂNICO

Em contraponto ao sistema anteriormente analisado, no direito romano-germânico o raciocínio empregado para a solução dos conflitos tributários é dedutivo, ficando o juiz vinculado aos ditames legais, sem a liberdade de solucionar o caso conforme análise indutiva.

3.3.1 Abuso de direito

Para falar do abuso de direito, é indispensável que seja citado o artigo 187 do Código Civil brasileiro³⁴ que reza:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

³³ ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002, p.575.

³⁴ BRASIL, **Código Civil Brasileiro**.

Conforme o diploma legal supra, aquele que utilizar um direito, ultrapassando os limites da razoabilidade, sem considerar os parâmetros da boa-fé, dos bons costumes e do seu fim social e econômico, estará cometendo um ato ilícito.

Há, portanto, uma preocupação com a limitação da utilização dos institutos jurídicos oferecidos aos indivíduos, afastando o exercício de direitos de forma absoluta e ilimitada, que pode vir a causar danos ao interesse coletivo.

É importante ressaltar que o abuso de direito não se confunde com o abuso de formas, originado no direito alemão e também bastante utilizado em operações de planejamento fiscal, que consiste na divergência entre a forma externa do ato ou negócio realizado e o seu efetivo conteúdo.

O abuso de direito é a utilização irregular de uma norma jurídica, ou seja, o indivíduo não viola diretamente a lei, mas age de forma incoerente com a boa-fé e exerce o seu direito, sem considerar a existência do direito alheio.

Neste sentido, leciona Jorge Americano³⁵:

A existência de direitos ilimitados é uma ficção. O direito sem limite só seria exercitável fora da existência social, o que vale dizer, fora do único terreno que lhe dá vida. Em sociedade, porém, a liberdade do agente no exercício de seu direito cessa quando encontra outro direito com o qual se choca.

Com efeito, o direito não pode estar à disposição exclusivamente de interesses individuais, devendo existir para a coletividade.

Diante disto, tem-se que, no campo do direito tributário, o planejamento fiscal realizado através de atos considerados como abuso de direito será ilícito, não fazendo *jus* à proteção pelo ordenamento jurídico e passível de questionamento pelo Fisco que fica autorizado a identificar o ato efetivamente pretendido e requalificá-lo para fins tributários.

Há, no entanto, respeitáveis juristas que discordam desta linha de pensamento, como é o caso de Alberto Xavier³⁶, por acreditarem que a aplicação da teoria do abuso de direito como limitadora do planejamento tributário envolveria a utilização de critérios subjetivos ao caso concreto, em decorrência do seu conteúdo aberto, o que violaria o princípio da legalidade e afetaria a segurança jurídica.

³⁵ AMERICANO, Jorge. **Do Abuso de Direito no Exercício da Demanda**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1932. In ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 207.

³⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 107.

Ocorre que, em que pese a respeitável doutrina contrária, a segurança jurídica não está vinculada à aplicação das normas fechadas e nem à interpretação literal da lei, devendo considerar um conjunto de valores e princípios que devem ser aplicados com razoabilidade e ponderação.

3.3.2 Fraude à lei

Como no abuso de direito, para analisar a fraude à lei é interessante que se traga à baila a previsão do Código Civil Brasileiro³⁷, que no inciso VI do artigo 166, aplica a nulidade ao ato ou negócio jurídico que fraudar a lei.

Na fraude à lei, o ato é aparentemente lícito, pois obedece aos mandamentos materiais da norma, porém a sua intenção é contrária ao que deseja o ordenamento, violando de forma indireta a lei.

Neste caso não há divergência entre a vontade declarada e a vontade real, ou seja, os agentes realizam efetivamente o negócio desejado e declarado. Contudo, o fim atingido com o negócio realizado é que viola a lei, sendo considerado ilícito.

Leciona Ricardo Lodi Ribeiro³⁸:

[...] os requisitos para a caracterização da fraude à lei são: os atos devem ser realizados ao amparo do texto de uma norma; estes atos devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele; os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar.

Assim, ainda que realizados dentro da previsão da norma expressa, os atos jurídicos que contrariem a lei em seu espírito devem ser desconsiderados, para que sejam atingidos os seus reais objetivos.

Tal regra é adequada ao campo do direito tributário para limitar algumas operações em planejamentos fiscais, já que as normas desse ramo do direito, de natureza imperativa, não podem ser afastadas e tampouco aceitar modificações na configuração de uma operação, por força de convenções particulares.

É regra prevista no artigo 123 do Código Tributário Nacional³⁹, com a seguinte redação:

³⁷ BRASIL, Código Civil Brasileiro. Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa.

³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Abuso de Direito no Planejamento Fiscal e a Cláusula Antielisiva**. In CARVALHO, Fábio Junqueira de; e MURGUÉL, Maria Inês (coords). **(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a Lei n. 10.637/2002 (antiga MP 66) – atualizado até a MP 107/2003**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. P. 338

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Na Espanha, o instituto da fraude à lei tem sua origem no âmbito do Direito Privado, no artigo 6.4 do Código Civil espanhol⁴⁰, com o seguinte texto:

6.4 Los actos realizados al amparo Del texto de una norma que persigan um resultado prohibido por El ordenamiento jurídico, o contrario a El, se considerarán ejecutados em fraude de ley u no impedirán La debida aplicación de La norma que se hubiere tratado de eludir.

Assim, as tentativas de evitar a ocorrência do fato gerador através de operações que visam fraudar indiretamente a lei serão maculadas pela nulidade, não produzindo os efeitos almejados pelo contribuinte, no âmbito do direito tributário.

3.3.3 Simulação

Dando continuidade às limitações impostas ao planejamento tributário ilícito, apresenta-se a regra do artigo 167 do Código Civil brasileiro⁴¹, que considera nulo o ato ou negócio jurídico feito em simulação através da seguinte redação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Na lição de Marcus Abraham⁴², entende-se por simulação:

³⁹ BRASIL, Código Tributário Nacional.

⁴⁰ ALONSO, Luis Manoel González. **Cláusula general antielusión. Experiencia española e europea. Últimas tendencias jurisprudenciales.** TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Inaternal Aplicado – volume II – São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 147.

⁴¹ BRASIL, Código Civil Brasileiro.

⁴² ABRAHAM. Op. Cit. P. 220.

(...) a prática de um ato volitivo, cujo objetivo é produzir efeitos diferentes do que externamente se apresenta, para encobrir o que realmente se pretende fazer. Há algo oculto que se quer realizar e há algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de “disfarce” para o interno desejado. Encontra-se na sua essência o seu objetivo final: enganar terceiros.

Percebe-se, pelo exposto, que a simulação apresenta as seguintes características: incompatibilidade entre a manifestação e a intenção; acordo entre as partes e o objetivo de enganar terceiros⁴³.

Há uma distinção doutrinária entre a simulação absoluta e a simulação relativa, ocorrendo a primeira – absoluta – quando as partes fingem um ato que é mera aparência, sem conteúdo negocial; na simulação relativa, conhecida como dissimulação, há um negócio simulado que esconde um outro negócio, o dissimulado⁴⁴.

O ato simulado é aquele que se apresenta perante terceiros, ao passo que o ato dissimulado é o verdadeiro ato que se pretende realizar, mas encontra-se oculto pelo manto da simulação.

É brilhante a distinção entre simulação e dissimulação apresentada por Jean Baudrillard⁴⁵, o qual afirma que “dissimular é fingir não ter o que se tem. Simular é fingir ter o que não se tem.”

Acerca da divergência doutrinária em torno da simulação e a desconsideração do negócio jurídico para fins tributários, assevera Livia De Carli Germano⁴⁶:

[...] a doutrina tributária divide-se entre os que entendem que as hipóteses de simulação para fins fiscais restringem-se àquelas expressamente enunciadas no Código Civil e aqueles que defendem um conceito mais amplo de simulação. Grande parte das controvérsias sobre a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais tem por justificativa esta premissa diversa da qual partem os doutrinadores. Mas a validade do negócio jurídico não pode ser confundida com a sua consideração para fins fiscais. Um negócio jurídico pode ser nulo sem que tenha ferido qualquer preceito da legislação tributária, assim como um negócio pode ser válido, porém seus efeitos devam ser desconsiderados para fins fiscais.

⁴³ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**, volume 3, tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 471

⁴⁴ De acordo com o artigo 167, caput, do Código Civil, a simulação absoluta acarreta a nulidade do ato, ao passo que, na simulação relativa, o ato exteriorizado é nulo enquanto o dissimulado subsistir.

⁴⁵ BAUDRILLARD, Jean. **Simulacros e Simulação**. Lisboa: Relógio D'água. 1991. In ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 220

⁴⁶ GERMANO, Livia De Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. P. 66. Disponível em <http://www.teses.usp.br/>. Acesso em 20/11/2012.

Neste sentido, é evidente que a nulidade dos atos simulados restringe a liberdade negocial dos contribuintes em caso de planejamentos fiscais, que pretendem ocultar um negócio tributariamente mais oneroso, sob o manto de um outro com menor carga fiscal, quando não apresentar nenhum propósito mercantil que não seja a elisão tributária.

3.4 BREVE PANORAMA DOS SISTEMAS DE COMBATE À ELISÃO NO DIREITO COMPARADO

Nos Estados Unidos desenvolveu-se originariamente a doutrina do propósito negocial – *business purpose* – com o intuito de combater a realização de negócios sem propósito mercantil, com a exclusiva finalidade de obter benefícios fiscais.

A doutrina americana do *tax avoidance* tem as seguintes formas de interpretação das atividades elisivas: a) *Business purpose doctrine*: considera o propósito das ações do contribuinte, que podem ser desconsideradas, se restar constatado que visava unicamente à elisão fiscal; b) *Substance over form*: afirma que deve ser analisada a substância econômica do negócio para determinar o tratamento tributário adequado; c) *Step transaction theory*: reúne as etapas de um negócio para tratamento fiscal conjunto, quando estas têm relação entre si e buscam um resultado final específico.

No Reino Unido, a partir dos anos 1980, a jurisprudência inglesa tem se aproximado do modelo americano de combate à elisão tributária, analisando as situações de fato e desconsiderando as transações sem propósito comercial.

Existe no país em análise, algumas ideias acerca do tema, no sentido de o contribuinte ter que agir com lisura e eticidade (*fairness*) e referente à análise global do conjunto das operações do contribuinte (*step transaction*).

Acerca da ordem jurídica fiscal antielisiva inglesa, de cunho eminentemente jurisprudencial, ensina Heleno Tôres⁴⁷:

- i) quando o contribuinte organiza um procedimento preordenado, com o único fim de obter uma economia de tributos, composto por

⁴⁷ TÔRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P. 255.

diversos passos e articulados em diversas transações, é lícito aos juízes avaliarem o conjunto da operação como uma única operação, desconsiderando os “passos” isolados; ii) para que o procedimento seja preordenado, basta que ele possa revelar a intenção que de conduzir a operação passo a passo, para alcançar o resultado desejado; iii) em presença de atos cujos passos cancelem-se na sequência, a operação poderá ser definida como circular e desconsiderada para os efeitos fiscais, mas quando isso não for revelado, e os atos subsistirem no tempo, o juiz deverá avaliar os atos que a compõem com grande habilidade.

O Reino Unido trata o combate à elisão fiscal de forma a considerar, para fins tributários, a real natureza da transação e não apenas a forma utilizada.

Curiosamente, o ônus da prova é do contribuinte, que tem o dever de demonstrar que não é responsável pelo pagamento de determinado tributo.

O direito alemão foi um dos primeiros a tratar sobre o tema e já incluía normas antielisivas no seu Código Tributário de 1919, as quais permitiam a análise da consideração econômica do fato gerador.

Atualmente, a legislação ordinária foi modificada, pois era considerada muito radical e cotinha normas de conteúdo nazista.

O Código Tributário alemão dos dias de hoje coíbe a utilização do abuso de forma jurídica, conforme prevê o § 42 do diploma que tem a seguinte redação:

§42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Para a aplicação dessa teoria são exigidos os seguintes requisitos cumulativamente: a) identificação da estrutura inadequada para atingir o negócio pretendido; b) ausência de razões negociais; c) intencionalidade do abuso e; d) redução da carga tributária decorrente da estrutura criada.⁴⁸

Assim, à autoridade fiscal fica permitida a tributação das operações efetuadas pelo contribuinte quando constatado o abuso de formas, ainda que não esteja prevista em lei.

⁴⁸ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P. 242.

Na Espanha, a Lei Geral Tributária, anteriormente, permitia a declaração pela Administração de fraude à lei fiscal, simulação ou abuso de formas através da utilização da analogia e da interpretação extensiva, desde que houvesse a adoção de um procedimento administrativo especial, que garantisse o contraditório e a ampla defesa.

Posteriormente, com a edição da Lei Geral Tributária n. 58 de 2003, a legislação sobre o sistema tributário espanhol foi alterada, com a modificação de vários conceitos, como o de interpretação, simulação e vedação à analogia e a substituição do tradicional conceito de fraude à lei pelo conflito na aplicação da norma tributária.

A respeito do tema, o artigo 15⁴⁹ do citado diploma reza o seguinte:

Artículo 15. Conflicto em la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto em la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios em los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o em su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos e económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido com los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto em la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere El artículo 159 de esta Ley.

Acerca da qualificação do ato ou negócio, independente da sua forma ou denominação, há um dispositivo legal, o artigo 13 da norma espanhola, que prevê que as obrigações tributárias devem considerar a substância do ato independente da forma ou denominação que os interessados lhe tenham atribuído.

O combate à elisão é realizado de acordo com a teoria do combate à fraude a *La ley fiscal* ou *elusión*, que consiste na forma de minimização tributária na qual há violação indireta da lei, isto é, o contribuinte se utiliza de formas que, apesar de lícitas, atinge um fim ilícito, vedado pela norma.

A lei fiscal francesa, por sua vez, contém algumas regras que visam impedir a elisão fiscal abusiva, através de manobras fraudulentas ou com abuso de direito e a manipulação dos elementos dos atos ou negócios jurídicos.

⁴⁹ ABRAHAM, Marcos. Op. cit.. P. 207.

Contudo, é no *Livre des Procédures Fiscales* que há um dispositivo específico, para coibir o abuso de direito. Para isso, é necessário que se demonstre a intenção do contribuinte e que reste evidente a dissimulação através do abuso de direito ou de fraude à lei, em atos com abuso de forma.

Assim, na França adota-se a teoria do abuso de direito para combater as práticas elisivas; isto é, mesmo os atos aparentemente lícitos podem ser considerados abusivos, devendo o Fisco tributar estas operações.

A análise panorâmica do combate à elisão no Direito Comparado permite concluir que as normas gerias antielisivas dão à Administração poderes especiais, para verificar a ocorrência de elisão fiscal, permitindo inclusive, em alguns casos, que o Fisco utilize a analogia em âmbito tributário e que reinterprete os atos ou negócios realizados pelos contribuintes e requalifique-os para fins econômicos.

É clara a tendência mundial em coibir as práticas de planejamento fiscal abusivo. Conceitos como abuso de direito, falta de propósito negocial, simulação e fraude à lei, dentre outros, são aprimorados, e o Brasil acompanha essa tendência tanto no âmbito tributário como civil.

No que diz respeito ao ordenamento brasileiro, acrescenta Miquerlam Chaves Cavalcante⁵⁰:

A abordagem constitucional feita acima, no que se refere ao planejamento tributário, nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos. A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade.

Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata por lucros não seja considerada.

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa lícitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

⁵⁰ CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro.** Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. P. 151. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em 01/12/2012.

Frise-se que, independente do mecanismo utilizado, a ideia comum é atacar a elisão ilícita, no sentido de fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva para garantir a justiça fiscal.

4 A ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

4.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

É importante esclarecer que até o ano de 2001, o Código Tributário Nacional continha apenas um dispositivo que autorizava o lançamento de ofício da obrigação tributária pelo Fisco, em caso de dolo, fraude e simulação, isto é, desde que ocorresse a prática de um ato ou negócio ilícito.

Ocorre que nem todos os casos concretos correspondiam a esse comando legal abstrato, isto é, não havia uma previsão legal que albergasse a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios dissimulados, a fim de garantir o correto lançamento da obrigação fiscal.

Em decorrência da necessidade de maior fiscalização tributária, a norma geral antielisão foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, a qual acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, com o seguinte texto:

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.

Não trata este dispositivo dos casos em que o contribuinte realiza atos ou negócios puramente ilícitos, como quando ocorre o dolo, a fraude e a simulação.

Como exposto anteriormente, a intenção da norma é regular hipóteses em que o contribuinte, valendo-se das brechas legislativas e da possibilidade de realizar o planejamento tributário, o faça de forma abusiva, alcançando, conseqüentemente, resultados ilícitos.

É inegável a necessidade no ordenamento jurídico brasileiro de uma norma, a fim de combater essas práticas abusivas. A este respeito, assinala Marcos Aurélio Pereira Valadão⁵¹:

⁵¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Estruturas dos Sistemas Tributários e suas Implicações no Desenvolvimento e na Performance do Comércio Exterior. Disponível em : <http://www.abdi.com.br/Estudo/bric_portugues_com_isbn_reduzidos.pdf>. Acesso em 10/11/2012.

A globalização, em sua forma mais recente, vem impondo a todos os países do mundo, e em especial aos países em desenvolvimento, novos desafios de adaptação/ evolução, daí a necessidade da modernização de estruturas, o que inclui a regulação e fiscalização dos agentes econômicos e também a modificação das estruturas tributárias – instrumento estatal de captação de recursos e de intervenção no domínio econômico. Dá-se um exemplo: o aumento do número de formas negociais e sua complexidade e o crescimento da possibilidade de praticar tais atos em ambientes transnacionais dificulta para a administração tributária a persecução das fontes de imposição tributária. Da quase infinita possibilidade das formas negociais, como resultado do processo globalizante, decorre a facilidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, levando à necessidade da chamada norma geral antielisiva.

Com efeito, há que se concordar com o nobre professor visto que a falta de regulação dessas práticas em um ambiente onde uma infinidade de espécies negociais pode ser realizada, colocaria em risco a saúde financeira do Estado o que acarretaria graves conseqüências inclusive para o setor privado.

Mesmo diante da comprovada necessidade da norma antielisão, a edição desta deu origem a um relevante debate doutrinário acerca da constitucionalidade do dispositivo em análise e da divergência entre este e os princípios de direito constitucional e tributário, além de questionamentos acerca da necessidade ou não da edição de uma lei ordinária para regulamentá-lo.

Existe acirrada discussão acerca dos princípios constitucionais que devem nortear o aplicador do direito quando da desconsideração de um ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Há uma parte da doutrina que entende que a norma antielisão – parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – está maculada pela inconstitucionalidade por ferir os princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da segurança jurídica, além de inserir no sistema jurídico brasileiro a tributação por analogia.

De outro lado, está a corrente que afirma ser constitucional a norma em questão e acrescenta que, além de harmônica com a Constituição Federal, dá maior efetividade aos princípios da capacidade contributiva, da justiça social e da isonomia fiscal.

Ressalta-se que mesmo antes da edição da norma em questão, advertia-se sobre a possibilidade de a administração fazendária requalificar, para efeitos fiscais, os negócios praticados pelos contribuintes.

Neste sentido, assevera Hermes Marcelo Huck⁵², em obra do ano de 1997:

[...] os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo. Neste caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Caberá ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do ato abusivo.

Ademais, há uma divergência entre os doutrinadores sobre a eficácia e aplicabilidade do dispositivo ora estudado, em que alguns importantes nomes da doutrina jurídica afirmam a necessidade de ser editada uma lei ordinária, para regular a aplicação da norma, pois entende que esta é de eficácia limitada, ao passo em que outros doutos doutrinadores acreditam ser possível a aplicação direta e imediata do comando legal.

Tendo em vista a importante celeuma doutrinária apresentada, faz-se necessária a análise dos princípios mencionados e da relação destes com a lei antielisiva, bem como da eficácia e aplicabilidade do dispositivo legal para possibilitar uma melhor compreensão do tema.

4.1.1 Princípios da legalidade e da tipicidade

Previsto no inciso I do artigo 150 da Constituição da República⁵³ e nos artigos 97 e 110 do Código Tributário Nacional⁵⁴, o princípio da legalidade tem como objetivo evitar a arbitrariedade na criação e na cobrança de tributos pelo Poder Público.

⁵² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

⁵³ BRASIL, **Constituição Federal**. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵⁴ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

De acordo com esse princípio, tanto a instituição como a majoração dos tributos fica condicionada à previsão legal, isto é, necessita-se de lei que estabeleça a exigência ou o aumento do valor do tributo, não cabendo ao Fisco a simples vontade, ato discricionário, de cobrar do contribuinte.

Já o princípio da tipicidade fechada, desdobramento do princípio da legalidade, garante que os fatos tributáveis estão previstos em um rol taxativo, que não pode ser objeto de analogia.

Assegura o princípio a não tributação – ou majoração de tributo – por meio de analogia, devendo decorrer exclusivamente de previsão legal.

A corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade da norma antielisão afirma que, ao possibilitar que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos, o dispositivo fere o princípio da legalidade.

Contudo, leciona Moura Borges⁵⁵:

(...) esquecem-se os doutos doutrinadores que para que ocorra a incidência da norma geral antielisiva é mister que exista a definição legal do fato gerador (princípio da legalidade) e que este tenha ocorrido no plano fático, embora com dissimulação. Isto posto, observamos que a norma em questão prestigia a legalidade e a tipicidade, eis que elas são necessárias à caracterização do fato gerador.

Ora, a possibilidade de desconsideração do negócio dissimulado para efeitos fiscais em nada se identifica com a tributação por analogia, pois o fato gerador do tributo descrito na norma realmente ocorreu e a hipótese de incidência tributária restou configurada.

O Fisco, diante de situações como esta, apenas levantará o manto que esconde o real propósito da operação realizada pelo contribuinte para efetivar a correta cobrança dos tributos devidos por ele.

Os princípios da legalidade e da tipicidade devem ser respeitados, e o são, porém, não seria razoável que a Administração não tivesse espaço para interpretar os atos dos contribuintes, a fim de proteger os seus interesses.

Com efeito, deve haver uma ponderação de valores a ser realizada, na qual devem ser considerados sim os direitos dos particulares, mas em consonância com

⁵⁵ BORGES, Antonio de Moura; MEIRELLES, Taciana Guimarães. **Lei Geral Antielisão no Brasil – análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. – Brasília: Fortium, 2009. P.20.

o interesse público, isto é, com a possibilidade de garantir a efetiva realização da justiça fiscal.

Como afirma Moura Borges⁵⁶:

[...] vimos que os princípios da legalidade, da tipicidade estrita e da segurança jurídica não são absolutos, devendo estar em harmonia com os demais, como os da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da justiça.

Diante disto, conclui-se que a autoridade administrativa deve identificar e provar a ocorrência do fato gerador do tributo, não podendo falar-se em inobservância ao princípio da legalidade e ao princípio da tipicidade, e tampouco em inconstitucionalidade da norma.

4.1.2 Princípio da segurança jurídica

O princípio na segurança jurídica em direito tributária constitui um pressuposto essencial, para que se estabeleça a confiança do contribuinte com relação ao Fisco.⁵⁷

É decorrência deste postulado a estabilidade das relações jurídicas, a certeza de que não serão alteradas sem que haja previsão legal, que fundamente qualquer tipo de modificação.

Leciona Antônio de Moura Borges⁵⁸:

O direito tributário, sob a ótica da segurança jurídica, deve ser capaz de garantir a susceptibilidade de previsão objetiva por parte dos contribuintes, de forma que estes possam incorporar, em seus planejamentos e perspectivas, a exata noção dos encargos que deverão suportar.

Acerca do tema, assevera Nicolau Júnior⁵⁹ que:

⁵⁶ Op. cit., p. 38

⁵⁷ CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. **A segurança jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança**. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 113-119, jul./set. 2009. P. 114. Disponível em <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/1087/1288>>. Acesso em 19/11/2012

⁵⁸ BORGES. Op. Cit. P. 22.

⁵⁹ NICOLAU JÚNIOR, Mauro. **Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num Estado Democrático de Direito?**. Âmbito-Jurídico, Rio Grande, RS, v. 8, n. 21, maio 2005. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/Publicacoes/Doutrinas/default.asp=doutrina>>. Acesso em: 19/11/2012

[...] a segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o Estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, indicando-lhe quais são as normas de convivência a serem observadas de modo a viabilizar relações jurídicas válidas e eficazes.

O constitucionalista José Joaquim Gomes Canotilho⁶⁰, quanto ao princípio em análise, afirma:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica.

A doutrina defensora da inconstitucionalidade da norma antielisiva, acredita que uma lei infraconstitucional não pode aumentar o poder de tributar do Estado, ao passo que limita consideravelmente os direitos dos contribuintes que, conseqüentemente, acabam expostos a uma situação de insegurança jurídica, pois retira destes a possibilidade de realizar o planejamento tributário.

Ocorre que, cabe ao contribuinte, se quiser, aderir a espécies de atos ou negócios jurídicos que não sejam hipótese de incidência de tributos ou que sejam tributados de forma menos onerosa, sem que afrontem a legislação.

Não há que se falar, portanto, em inconstitucionalidade decorrente de inobservância ao princípio da segurança jurídica, posto que cabe ao contribuinte adotar a forma que acarrete menor carga tributária, desde que, claro, observe a previsão da norma.

4.1.3 Princípio da capacidade contributiva

O tributo, como dito, é pago ao Estado com a finalidade de financiar as suas atividades e possibilitar a prestação dos serviços públicos à sociedade.

⁶⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256

Com efeito, cabe ao contribuinte o pagamento dos tributos para possibilitar a realização da atividade estatal da qual irá usufruir.

O princípio da capacidade contributiva visa à efetivação da justiça social, pois, a partir deste princípio, é considerada a capacidade econômica de cada contribuinte, para que o Fisco institua o valor a ser pago por eles, de acordo com a possibilidade financeira de cada um.

O princípio em análise visa garantir que a obrigação tributária imposta está na medida correta das possibilidades do contribuinte, ou seja, aquela (obrigação) deve ser proporcional ao conteúdo econômico materializado no fato gerador.

A lei geral antielisão deve ser aplicada sempre que os atos ou negócios jurídicos previstos na lei como hipóteses de incidência tributária forem dissimulados com a finalidade de enganar a Fazenda Pública.

Assim, conclui-se que a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional garante maior efetividade a este princípio, pois a atividade fiscalizadora mais rígida, possibilita ao Estado a identificação da situação econômica dos contribuintes para, a partir daí, cobrar mais de quem pode mais e menos de quem tem menor receita, isto é, concretiza-se a justiça social através do exame da capacidade contributiva dos indivíduos.

4.1.4 Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária garante a todos um tratamento igualitário perante o Estado em matéria tributária, impedindo tratamento diferenciado entre os contribuintes.

Assim como a maior fiscalização do Estado sobre os contribuintes possibilita a efetivação do princípio da capacidade contributiva, como anteriormente provado, garante também que, conhecendo a real situação de cada indivíduo, o Fisco possa tratá-los de maneira paritária, sem que uns recebam benefícios em detrimento de outros.

Assim, não cabe também, neste caso, a hipótese de inconstitucionalidade porque, além de não entrar em choque com os preceitos constitucionais, a norma antielisão garante o tratamento isonômico mais preciso entre os contribuintes.

4.2 ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional também deu origem a um debate doutrinário acerca dos limites da liberdade negocial e da auto-organização do contribuinte na busca da economia de tributo.

Conforme exposto anteriormente, frisa-se que a norma em análise não se confunde com as hipóteses reguladas pelo inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional⁶¹, que trata de dolo, fraude e simulação, atos ilícitos, em que cabe ao Fisco proceder com o lançamento de ofício, sem falar em aplicação da norma antielisiva.

O diploma legal em comento tem a seguinte redação:

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.

Neste caso, não há que se falar em lançamento de ofício por parte da Autoridade Fiscal diante da prática de ato ilícito pelo contribuinte, hipótese regulada pelo dispositivo anteriormente citado – art. 149, inciso VII, do CTN; o que ocorre na previsão do parágrafo único do artigo 116 é a possibilidade de o Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos para fins de tributação, quando constatado que têm a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, necessário se faz entender o termo “dissimular”, utilizado pelo legislador na norma antielisiva.

O ordenamento jurídico brasileiro utiliza o termo “simular” no art. 149, inciso VI do Código Tributário Nacional e no § 1º do art. 167 do Código Civil, descrevendo nos incisos I, II e III do dispositivo legal as hipóteses de simulação nos negócios jurídicos.

⁶¹ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

Sendo assim, quando ocorrer uma das formas acima relacionadas, enquadradas no art. 149 do CTN e no art. 167 do CC, resta configurada a simulação, devendo o Fisco proceder o lançamento de ofício da obrigação fiscal.

Por outro lado, é importante que seja compreendido o alcance do termo “dissimular”, utilizado no parágrafo único do art. 116 do CTN. Esta previsão legal seria coincidente com os casos de abuso de direito, fraude à lei e negócio indireto?

O Código Civil, em seu artigo 187⁶² considera o abuso de direito um ato ilícito e, ato ilícito, como esclarecido anteriormente, se enquadra na hipótese do inciso VII do art. 149 do CTN. Isto é, ainda que ocorra conduta dissimulada no abuso de direito, não há incidência da norma geral antielisiva.

A fraude à lei, da mesma forma, caracteriza-se pela ilicitude do ato ou negócio jurídico praticado, devendo a autoridade fazendária proceder de ofício com o lançamento do tributo, afastando a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

No negócio indireto, por sua vez, a aplicação da lei geral antielisão dependerá da ocorrência ou não de fraude à lei ou abuso de direito no ato praticado. Em caso positivo, isto é, confirmadas estas hipóteses, tem-se um negócio ilícito regulado pelo art. 149, inciso VII do CTN; se a resposta for negativa, ou seja, não havendo ilicitude do negócio, pode haver a incidência do parágrafo único do art. 116 do diploma legal.

Com efeito, percebe-se que o termo “dissimular” aplica-se a situações de legalidade, em que há a prática de atos ou negócios jurídicos legais que carregam um propósito antijurídico de eximir-se da obrigação tributária, ou seja, não há ofensa direta à norma.

Conclui-se, assim, que os termos “simulação” e “dissimulação” não são sinônimos e não há que se dizer que a norma geral antielisão combate, na verdade, a evasão fiscal, posto que esta, como exposto, consiste na prática de atos ilícitos enquanto aquela, objeto da norma em análise, se enquadra em atos ou negócios legais que ofendem a lei de forma indireta.

Em seguida, diante do questionamento de alguns importantes doutrinadores, analisar-se-á a constitucionalidade da desconsideração dos atos dissimulados pelo Fisco, como previsto no parágrafo único do dispositivo legal.

É importante entender que a desconsideração pelo Fisco de atos ou negócios dissimulados não os declara inválidos, apenas os considera ineficazes no âmbito da

⁶² BRASIL, Código Civil Brasileiro. Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Fazendo. O Estado não pode aceitar prejuízos decorrentes de atos ou negócios falsos, devendo perseguir a verdade dos fatos.

A autoridade administrativa tem autonomia funcional para agir em defesa dos seus interesses e constatando que um determinado ato é dissimulado, deve desconsiderá-lo para efetuar o lançamento tributário correto.

No entanto, isto não afasta a possibilidade de manifestação do Poder Judiciário, pois o Brasil segue o sistema de jurisdição una, onde somente ele tem competência para decidir de forma definitiva.

Cabe ao Fisco, ademais, a difícil tarefa de provar que ou ato ou negócio jurídico foi realizado com o fim de dissimular, para que seja possível a desconsideração.

Assim, resta esclarecido que a desconsideração do ato ou negócio dissimulado pela Fazenda Pública é constitucional e justo, pois permite que sejam cobrados tributos da forma correta, efetivando o princípio da capacidade contributiva e da justiça social.

Ainda com relação à desconsideração de ato ou negócio jurídico, outra grande questão deve ser abordada sobre o tema: o procedimento a ser utilizado pela autoridade administrativa.

No ano de 2002 foi editada a Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002, com capítulo denominado “procedimentos relativos à norma antielisão” – artigos 13 a 10 – com regras sobre a aplicação da norma antielisiva pela Fazenda Pública.

Contudo, os referidos dispositivos só perduraram durante o prazo de vigência da MP, pois não foram convertidos em lei, o que fez renascer debate doutrinário sobre a possibilidade de aplicação da norma em comento, já que esta prevê expressamente que para a desconsideração do negócio jurídico é necessário que sejam “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Ricardo Lobo Torres⁶³ defende o seguinte:

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>> P. 32. Acesso em 02/09/2012.

regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estado e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116 do parágrafo único, do CTN. Afinal de contas a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.

Há, no entanto, respeitáveis autores que entendem a norma como dispositivo de aplicabilidade direta e imediata e, com o devido respeito à doutrina oposta, entende-se ser este raciocínio mais correto, pois, neste caso, devem ser utilizados os preceitos do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre as regras aplicáveis no processo administrativo fiscal, observando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ora, uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico brasileiro permite conferir alguma eficácia ao texto legal.

Em análise de alguns dispositivos do Código Civil⁶⁴, percebe-se que o direito pátrio privilegia a boa-fé dos negócios jurídicos e a função social do contrato e repudia o enriquecimento sem causa nos seguintes dispositivos:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Finalmente, o art. 50 do diploma legal prevê a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, quando houver desvio de finalidade, hipótese em que poderá o juiz atingir os bens dos sócios para cumprir com as obrigações da pessoa jurídica. Reza o dispositivo:

⁶⁴ BRASIL, Código Civil Brasileiro.

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Conclui-se, portanto, que o ordenamento jurídico brasileiro não admite os atos ou negócios jurídicos adotados em planejamento tributários que não têm propósito comercial e visam exclusivamente à elisão fiscal.

Admitir que fossem considerados para fins tributários esses atos ou negócios seria permitir que o contribuinte mascarasse a real intenção das suas atividades e o maior prejudicado seria o Estado, pois isso reduziria consideravelmente a sua receita.

Ocorre que, prejudicado o Estado, inegável que toda a sociedade acaba atingida, pois, como dito várias vezes neste estudo, o Poder Público necessita dos recursos angariados, a partir da cobrança de tributos, para garantir a prestação dos serviços públicos.

4.3 DECISÕES ACERCA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Fica claro, pela análise supra, que o ordenamento jurídico brasileiro garante o livre exercício da atividade econômica, em respeito ao princípio da autonomia privada e, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, veda a instituição ou majoração de tributos, por outra forma que não seja a edição de lei.

Assim, não há dúvidas de que cabe ao contribuinte organizar as suas atividades do modo menos oneroso, efetuando o planejamento tributário, desde que seja respeitada a norma jurídica.

Por outro lado, a fim de evitar práticas abusivas, a lei coíbe as práticas ditas evasivas (evasão tributária), realizadas mediante dolo, fraude à lei e simulação, isto é, a norma proíbe a adoção de meios ilícitos, a fim de eliminar a obrigação tributária.

Com efeito, existe o instituto da elisão tributária que foi originalmente pensado como forma lícita de planejamento tributário, mas que, na atualidade é combatido por tratar-se de violação indireta da lei, já que os atos ou negócios realizados são

aparentemente lícitos na sua forma, mas escondem um conteúdo contrário à lei, isto é, o resultado almejado não é admitido.

Assim, além da doutrina e da legislação, a jurisprudência também corrobora a ideia de inadmissibilidade do planejamento tributário abusivo, realizados através de atos ou negócios jurídicos que visam a supressão da obrigação tributária.

Tanto no âmbito administrativo como no judicial, as noções de abuso de direito, fraude à lei e simulação, vêm sendo aplicadas como fundamento para a descon sideração de atos que visam ao propósito elisivo.

Nesse sentido passa-se à análise de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF acerca do tema.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou a validade de uma reorganização societária em outubro de 2008 - Acórdão nº 01-06.015⁶⁵.

A operação foi descrita minuciosamente na decisão de primeira instância, transcrita no voto do Conselheiro Marcos Neder:

- 1) A RBS detinha, até 15 de junho de 1999, 85% das 14.538.349 ações representativas do capital social da Nutec Informática S/A (fls. 25). A contabilidade da atuada apontava para essa participação societária um Valor de R\$ 10.690.021,00, sendo R\$ 4.228.969,00 relativos ao custo de aquisição e R\$ 6.461.052,00 a título de ágio.
- 2) Em 15 de junho de 1999, o capital social da NUTEC foi aumentado em 20% de R\$ 4.638.764,16 para R\$ 5.569.343,60 mediante a emissão de 3.323.498 ações, subscritas pela TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA. pelo preço de R\$ 411.847.872,16 (fls. 25/26). Dessa forma, o preço de aquisição correspondeu a um ágio de R\$ 410.917.292,72 sobre o valor de emissão.
- 3) Em função desse aumento de capital com ágio, a atuada contabilizou um resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 286 042 247,23 (relatório, fls. 21, balancete analítico, fls. 890 e demonstrativo de cálculo, fls. 921), cuja contrapartida foi um aumento no valor contábil da participação societária mantida na NUTEC (balancete, fls. 879).
- 4) Em 5 agosto de 1999, a totalidade das ações da NUTEC detidas pela atuada foi resgatada pelo valor de R\$ 290.271.216,71 (fls. 30). Tendo em vista a extinção da participação societária, seu valor contábil foi baixado (balancete, fls. 913). Nesta data, conforme o demonstrativo das fls. 921, o valor contábil da participação era composto de um custo (incluída a equivalência patrimonial) de R\$ 290.271.216,71 (portanto igual ao valor de resgate) e de um ágio de R\$ 6.461.052,35. A baixa do ágio teve como contrapartida a conta de despesas com amortizações (balancete, fls. 919) enquanto a do custo se deu diretamente em contrapartida aos valores recebidos.
- 5) Houve efetivamente substancial descompasso entre a participação societária adquirida pela TELEFONICA INTERACTIVA e o preço que

⁶⁵ Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br>.

ela pagou. Esse foi um dos pilares da argumentação da fiscalização, que afirma que o preço pago pelas ações subscritas correspondia ao valor integral da NUTEC e não a apenas 16,67% como formalmente ficou estabelecido. Segundo a fiscalização, reforça essa ilação a avaliação do valor da compra feita pela BT ALEX BROWN INCORPORATED (fls. 1.137/1.145).

6) Não se efetivou a subscrição de capital declarada pelos envolvidos, porquanto os recursos aportados, em sua maior parte, não, estiveram disponíveis para a NUTEC. Estiveram, deste o início, em poder da atuada, através de operações triangulares garantidas por aplicações financeiras realizadas com os recursos da integralização.

7) A omissão da NUTEC em contabilizar rendimentos de aplicações financeiras utilizadas para resgate de ações, demonstrando a ausência de titularidade desses rendimentos delas.

8) Em 15 de junho de 1999, foram firmados um contrato de subscrição e dois acordos de acionistas. Do primeiro e de um dos acordos de acionistas, foi parte a atuada. Do último, o "acordo 2", não. No primeiro acordo, consta a cláusula 5.3, em que se regula o desenvolvimento de projetos após a retirada da RBS da NUTEC (fls 275). No acordo 2, os demais acionistas manifestam, expressamente, que por força do contrato de subscrição são detentores da totalidade do capital da NUTEC. Ou seja, o acordo 2 foi firmado no mesmo dia do contrato de subscrição e do outro acordo de acionistas. No mesmo dia da subscrição, os demais acionistas já sabiam que a atuada não permaneceria na sociedade. Ou melhor, antes. Porque um acordo tão complexo não é negociado em questão de horas; ele já estava acertado e ir pronto para assinatura antes da integralização. Antes dela todos sabiam que a atuada se retiraria.

assinatura antes da integralização. Antes dela todos sabiam que a atuada se retiraria.

9) Há, portanto, inconsistência nas alegações de que havia apenas a possibilidade de saída. Se houvesse apenas a possibilidade de saída, o "acordo 2", tão minuciosamente elaborado, certamente trataria da hipótese da atuada não se retirar, para regular as relações entre os pactuantes nessa situação. Havia certeza absoluta dos demais acionistas de que a atuada resgataria suas ações. Com isso, infirma-se a alegação da atuada de que a INTERACTIVA, acionista controladora, teria manobrado para forçar sua saída. Se este evento dependesse de manobras da controladora que a deixassem insatisfeita, não poderia haver certeza quanto a ele, pois sempre haveria a possibilidade de permanecer. Havia também a certeza de resgate de ações dos demais sócios.

10) A existência de declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet.

11) Na tradução pública (fls. 1.870), a TERRA (do grupo TELEFÔNICA) informa ter adquirido 96% da NUTEC em junho de 1999. Não em agosto, quando foi formalmente ultimado o resgate das ações da atuada. A afirmação não é da atuada, mas de qualquer modo provém da outra parte do negócio e serve para mostrar a verdadeira intenção com que ele foi feito: isto é, em junho, quando foi formalizado o aumento de capital, A TELEFONICA INTERACTIVA já se considerava detentora de 96% do capital da

NUTEC, não apenas de 16,67% como levam a crer os instrumentos contratuais por meio dos quais se estruturou o dito negócio jurídico indireto.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso do contribuinte, por reconhecer que foram praticados negócios lícitos de forma lícita. Assentou que havia a possibilidade da ex-controladora permanecer como acionista da companhia ou retirar-se, com direito ao resgate do valor de suas ações, o que finalmente aconteceu. Aduz que essa permissão seria lícita e que os indícios apresentados não atenderam aos requisitos “da gravidade, da precisão e da concordância” para permitir a desconsideração das operações. Decidiu, então, que não houve simulação, mas negócio jurídico indireto admitido pelo nosso sistema.

No acórdão em análise, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consta o resumo do voto do Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que segue:

A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser provada pela parte interessada e não apenas suposta.

Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, da precisão e da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto.

Ocorre o negócio jurídico indireto legítimo quando as partes adotam negócio jurídico típico e desejado por meio do qual os contratantes buscam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado, descabendo ao fisco descaracterizar o ato jurídico assim praticado. Para tanto, incumbe-lhe provar que o ato fez-se na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Neste caso, conforme o Conselheiro Marcos Neder apontara em seu voto, é clara a divergência entre a causa jurídica declarada e aquela efetivamente pretendida pelas partes. Afirma o conselheiro:

É claro que a fiscalização empreendeu os esforços possíveis para apurar a verdade dos fatos durante os trabalhos de auditoria. Assim, não vejo como, diante do robusto quadro probatório, julgar improcedente o lançamento fiscal por não ter sido perguntado aos envolvidos na simulação qual seria, na opinião deles, o negócio válido: *o pacto simulatório (acordo 2) ou os negócios formais e*

aparentes que foram apresentados a fiscalização (acordo 1, contrato de subscrição e revogação).

Na verdade, a atuada organizou formalmente um negócio jurídico de subscrição de capital seguida da extinção de sua participação societária, acrescido do, posterior, resgate do valor de sua participação aumentado do ágio pago pela TELEFONICA. A *fiscalização demonstrou que a finalidade prática do negócio nunca foi desejada*, afinal os recursos financeiros indicados na subscrição nunca entraram na NUTEC e os atos realizados pela atuada e pela TELEFONICA não evidenciam o desejo na formação de uma nova sociedade, tanto que a parceria foi *desfeita em curtíssimo espaço de tempo*.

Com efeito, a desconsideração do negócio jurídico, no caso em tela, não se pautou na norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN, mas no inciso VII do artigo 149 do referido diploma, já que ficou demonstrada a ocorrência de simulação, a qual foi comprovada pela presença de pacto simulatório (Acordo 2) e de negócios jurídicos simulado e dissimulado (Acordo 1).

Diante do exposto, concorda-se com o conteúdo e as conclusões do voto do Conselheiro Marcos Neder, no que concerne à presença de simulação e com manutenção do lançamento fiscal contra a empresa RBS.

Esta decisão, embora não culmine na desconsideração da operação realizada com fulcro na norma geral antielisão, demonstra que, em âmbito administrativo, há total respeito ao ordenamento jurídico com a aplicação do dispositivo legal coerente ao caso concreto, além de permitir que se vislumbre uma situação real de evasão tributária, ou seja, de ato ilícito que visa à eliminação da carga tributária mediante simulação.

Outra decisão acerca do tema ocorreu no julgamento da reorganização societária do grupo Colgate-palmolive - acórdãos nº 101-95.014 e nº 101-96053⁶⁶. Resumidamente, a Colgate-palmolive adquiriu a divisão de produtos de higiene bucal do Grupo American Home, que detinha todos os ativos da Kolynos no Brasil.

Para redução do ônus tributário do vendedor e tendo em vista que, na época dos fatos, o Brasil ainda não adotava o regime de tributação com base na renda mundial, foram constituídas empresas no exterior pelo comprador e pelo vendedor e a aquisição foi realizada por intermédio das referidas empresas estrangeiras.

A Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração para tributar o suposto ganho de capital auferido pela alienação no exterior da participação societária de

⁶⁶ Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br>

empresa brasileira. Essa pretensão, porém, foi afastada Conselho de Contribuintes, em decisão assim ementada:

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. GANHO DE CAPITAL OBTIDO NO EXTERIOR – A intributabilidade de rendimentos auferidos no exterior restringe-se às hipóteses expressamente previstas na legislação brasileira, alcançando o ganho de capital obtido na alienação de investimentos relevantes em sociedades estrangeiras avaliados pelo método da equivalência patrimonial, como previsto no parágrafo único do artigo 332 do RIR/94. Recurso provido. (Acórdão 101-93.026, Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido).

Diante dessa decisão, a fiscalização voltou-se contra o Grupo Colgate-Palmolive, para cobrar supostas diferenças do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, decorrentes da das despesas de juros e variação cambial passiva, advindas do empréstimo externo recebido para aquisição das ações da Kolynos do Brasil S/A.

A primeira decisão do Conselho de Contribuintes, proferida pelo Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, determinou o cancelamento da exigência fiscal, em acórdão assim ementado:

EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS NO EXTERIOR COM CONTROLADA — DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS — IRPJ — CSLL — Tendo em vista (1) a inexistência de regras referente a indedutibilidade por subcapitalização, (2) a efetividade do empréstimo contraído, (3) a natureza de mera condução do repasse do valor das operações instantâneas no Uruguai (em benefício do vendedor de participação societária e não do comprador, ora recorrente), (4) a possibilidade jurídica do empréstimo, bem como (5) a tributação dos -valores dos encargos creditados ou pagos no exterior, há que se admitir a dedutibilidade dos encargos com variações passivas e juros.

Não obstante, esse entendimento foi modificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em voto da relatora Adriana Gomes Rêgo, cuja ementa segue transcrita:

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. Caracterizam-se como *desnecessárias* e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo efetuado por meio de um contrato de mútuo, em que a mutuante é sócia-quotista

que detém 99,99% do capital social da mutuaría e dispunha de recursos para integralizar o capital.

Este caso, como pode ser constatado com a leitura dos votos supra, gerou divergência entre os próprios membros do Conselho, pois há clara necessidade do empréstimo tomado pela grupo Colgate-palmolive, para viabilizar a aquisição da Kolynos. A própria relatora do processo em análise disse o seguinte:

Reconheço que a compra da Kolynos representou para a Colgate um incremento de receitas, um aumento na sua produção, enfim, uma maior representatividade no mercado. Contudo, argumentos dessa natureza justificam a compra de uma empresa pela outra, mas não a forma adotada de empréstimos, ao invés de capitalização.” Dessas considerações já se depreende (i) a necessidade e a (ii) causa jurídica (que nesse caso, confunde-se com o próprio *propósito econômico*) do empréstimo e da conseqüente despesa de pagamento de juros. Há evidente *causa jurídica* para justificar o empréstimo tomado pela empresa brasileira – indispensável para a aquisição dos ativos de sua mais importante concorrente – e coerência entre a forma e conteúdo dos atos praticados.

Acerca desta operação, o Conselheiro Valmir Sandri manifestou-se, afirmando:

Examinando com cuidado os fatos e provas apresentados em confronto com as leis que se aplicam ao caso concreto, não consegui concluir que estaríamos diante de um caso de simulação ou mesmo algo que se aproxime de planejamento tributário que mereça ser reprimido e objeto de desconsideração ou incidência tributária de modo diverso daquele adotado pela empresa, senão vejamos:

Ora, é inconteste, inclusive reconhecido pela ilustre relatora, que o questionado contrato de empréstimo existiu, bem assim todas as operações de aquisição da empresa Kolynos do Brasil pela Colgate Palmolive.

E mais, de acordo com os registros contábeis e todos os demais elementos acostados aos autos, pode-se dizer que o objetivo pretendido pela empresa era crescer e aumentar o seu espaço no mercado nacional, isto é, existia um propósito negocial que justificou a realização de todas as operações. É claro que não se pode desconhecer que várias operações foram realizadas para que a empresa lograsse êxito no seu objetivo. Tais operações poderiam até ser indispensáveis se a aquisição se desse de forma direta, porém, ao final, também não pode se desconhecer que o que restou foi exatamente o alcance da meta pretendida, a empresa realmente cresceu e se tomou quase um monopólio no mercado brasileiro, fato este também inconteste público e notório.

Note-se que, diferente do caso anteriormente analisado, há nesta situação uma celeuma entre os aplicadores da norma acerca da natureza da operação discutida, o que fortalece a ideia de que não é simples a solução de casos relativos às operações no que concerne aos seus efeitos fiscais.

No âmbito do Poder Judiciário também há decisões no sentido de considerar prática elisiva a declaração de imposto de renda – pessoa física – que visa à eliminação ou a redução de tributo, como no caso da apelação em mandado de segurança (AMS 13751 SP 2008.61.00.013751-0⁶⁷) apreciada pela terceira turma do Tribunal Regional Federal da terceira região, com a seguinte ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTES DE NOTIFICAÇÃO DO FISCO. POSSIBILIDADE. TROCA DO FORMULÁRIO SIMPLIFICADO PARA O MODELO COMPLETO. POSSIBILIDADE. ELISÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DO ERRO. ART. 147, § 1º, DO CTN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. A agravante não requereu, nas razões de apelação, a apreciação do agravo retido, sendo, pois, o caso de não se conhecer do recurso.

2. Caso de impetração de mandado de segurança para compelir a autoridade impetrada a receber e analisar declarações retificadoras do imposto de renda dos exercícios de 2005 e 2006, anos-base de 2004 e 2005, apresentadas antes de qualquer notificação de lançamento por parte do Fisco.

3. O Código Tribunal Nacional permite que o contribuinte proceda à retificação de sua declaração, mesmo quando vise a reduzir ou a excluir tributo, mediante comprovação do erro em que se funde, e antes do lançamento feito pelo fisco (artigo 147, § 1º), sendo tal dispositivo aplicável por analogia aos tributos por homologação, como é o caso do imposto de renda.

4. **Caso de ocorrência de elisão legítima, pois o contribuinte valeu-se da legislação para recolher menos tributo**, mediante correção de suas declarações de imposto de renda, em razão de erro devidamente comprovado.

5. Precedente desta Turma.

6. Agravo retido não conhecido e apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento. (sem grifos no original)

⁶⁷ Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br>

Neste caso, o contribuinte buscou a determinação em mandado de segurança que obrigasse o Fisco a analisar a retificação aos dados fornecidos na declaração de imposto de renda, com a finalidade de reduzir a carga tributária.

Entendeu o julgador que o apelante valeu-se a previsão normativa para tentar reduzir a sua obrigação tributária, configurando elisão legítima e, sob este fundamento, negou provimento ao recurso apresentado.

Assim, não é só quando se trata de grandes operações realizadas por empresas que se combate a elisão fiscal; há também a inadmissibilidade dos atos elisivos praticados por pessoas físicas na administração das suas finanças.

O Tribunal Regional Federal da segunda Região, em julgamento de apelação – AC 200850010007174 RJ 2008.50.01.000717-4 – decidiu pela improcedência do recurso do contribuinte sob o fundamento de que o nome que se dá a uma operação não há que subsistir em detrimento da sua essência.

Segue a ementa do acórdão da terceira turma do Tribunal referido:

TRIBUTÁRIO. SIMPLES. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. LEIS Nº 8.212/91 E 9.711/98. RETENÇÃO DE 11%. INCOMPATIBILIDADE. SUPRESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL QUE SE IMPÕE. SERVIÇOS DE CALL CENTER. AUSÊNCIA DE PROVAS DA CONDIÇÃO DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE. PRECEDENTES DO STJ.

1. Almeja a recorrente sua reinclusão no SIMPLES, ao entendimento de que não presta serviços de cessão de mão-de-obra, embora a sentença de primeiro grau tenha julgado improcedente seu pedido em virtude da natureza dos contratos por ela celebrados, mormente aquele com a Secretaria de Segurança do Estado do Espírito Santo, que se subsume à hipótese legal de cessão de mão-de-obra, mediante a disponibilização de serviços de call center também a diversas empresas privadas.

2. Por razões que tocam ao **combate à elisão fiscal**, a Lei nº. 9.711/98, em seu art. 23, alterou o art. 31 da Lei nº. 8.212/91, determinando que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, vinculada em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente de mão-de-obra, sendo o valor retido compensado pela empresa cedente de mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamentos dos segurados a seu serviço, havendo, na impossibilidade de compensação integral, restituição do saldo remanescente.

3. Também **não cabe perquirir a distinção semântica entre cessão de mão-de-obra e locação de mão-de-obra**, já que a

autoridade fiscal pode constatar que se trata, no caso concreto, de verdadeira terceirização de serviços.

4. A jurisprudência do STJ, mesmo havendo por muito tempo muita dissonância com relação ao tema, tem se inclinado pela incompatibilidade da sistemática de retenção de contribuições previdenciárias relativamente às empresas optantes pelo SIMPLES, devendo ser excluído o benefício fiscal.

5. Apelo a que se nega provimento. (sem grifos no original)

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça segue a mesma linha de repúdio às operações simuladas com o intuito de obter vantagens fiscais, como a interposição desnecessária de terceiras pessoas na relação tributária, conforme ementado adiante:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – RESP 529614/RS; RECURSO ESPECIAL 2003/0033637-9 – RELATOR: MIN LUIZ FUX – JULGAMENTO: 20/11/2003. EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ESTRANGEIRAS. SUSPEITA DE IRREGULARIDADE PUNIDA COM PENA DE PERDIMENTO. APREENSÃO. POSSIBILIDADE.

1.É inviável o processamento do Recurso Especial pela alínea “c” quando os acórdãos postos em confronto não guardam, entre si, similitude fática. 2. O art. 68 da Medida Provisória 2113-30/2001 prevê a possibilidade de retenção de mercadorias importadas quando houver indícios de infração punível com pena de perdimento. 3. **A simulação quanto à pessoa do importador autoriza a aplicação da pena de perdimento**, a teor do que dispõem os arts. 514, VI do Regulamento Aduaneiro e 105, VI do Decreto-Lei 37/66. 4. Deveras, ao atuar a empresa importador, a fiscalização o fez com fulcro na suspeita fática, qual seja, a de que a importadora “não possui capital que comporte as operações de comércio exterior” (fls. 217). Assim, **ante a suspeita de utilização de interposta pessoa, acarretando simulação na identificação do importador, foi lavrado o termo de apreensão das mercadorias em comento**. O art. 105, VI, do Decreto-Lei retrotranscrito autoriza a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada na hipótese de “qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado”. (...) 5. **A simulação quanto à identidade ou idoneidade do importador, realizando-se a importação através de terceiro, implica na falsidade quanto à documentação da empresa importadora**. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (sem grifos no original)

Em análise da jurisprudência da Suprema Corte, verifica-se que, há muito tempo, as manobras do contribuinte que visam burlar o Fisco têm sido combatidas, como se demonstra a seguir:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RE 30810 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – RELATOR: MIN. NELSON HUNGRIA – JULGAMENTO: 19/07/1956. EMENTA: FRAUDE AO IMPOSTO DE

RENDA; NÃO PODE ACOBERTAR-SE A SOMBRA DA LEI OU DA SIMULAÇÃO. RELATORIO: (...) A sentença de fls. 86 a 90 julgou improcedente a ação, por isso que, **enganosa a avença, como se demonstrara, não podia prevalecer contra a Fazenda Nacional.** VOTO: O acórdão recorrido está em plena consonância com os julgados desta Suprema Corte em casos idênticos. **Caso típico de fraude contra o Fisco, não pode acobertar-se a sombra da lei.** O abatimento que esta determina, para cálculo do imposto de renda, no tocante a prêmios de seguro de vida, pressupõe, evidentemente, contratos reais e efetivo desembolso de dinheiro, para pagamento de tais prêmios e não **contratos manifestamente simulados visando exclusivamente lesar o Fisco.** Não conheço do recurso. (sem grifos no original)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RMS 2657 – RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA – RELATOR: MIN. MÁRIO GUIMARÃES – JULGAMENTO: 23/05/1955. EMENTA: O PAGAMENTO DO PRÊMIO DE SEGURO, QUE ALEI PERMITE SEJA DEDUZIDO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, HÁ DE SER O PAGAMENTO SÉRIO, QUE CORRESPONDE A UM NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO, E NÃO UMA SIMULAÇÃO DE PAGAMENTO, ENGENDRADA PARA BURLAR A LEI. RELATÓRIO: (...) **A Fazenda informou que houve manobra fraudulenta entre o segurado e a seguradora, tendente a lesar o Fisco...** VOTO: O artigo 20, alínea B, do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 24.239/1947) permite, na verdade, a dedução do prêmio do seguro nas Declarações do Imposto de Renda. É claro, porém, que se trata de pagamento sério, efetivamente realizado. Não de **uma simulação com o fito de fraudar a lei.** Ora, o que teria ocorrido, segundo se alega, neste e em outros muitos casos, seria uma aparência de pagamento. (sem grifos no original)

O douto Ministro Aliomar Baleeiro preferiu voto em que deixa claro que a interpretação econômica do negócio consiste na identificação de manobra realizada pelo contribuinte para eximir-se do pagamento do tributo, conforme ementa a seguir transcrita:

BRASIL – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RMS 16050/PE – PERNAMBUCO – RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA – RELATOR: MIN. ALIOMAR BALEEIRO – JULGAMENTO: 22/03/1966. EMENTA: IMPOSTO SOBRE A RENDA – DEDUÇÃO DO PRÊMIO DE SEGURO DE VIDA. SE TOTAL, A PRÊMIO ÚNICO, PAGO POR EMPRÉSTIMO DA SEGURADORA, RESGATADA APÓLICE NO ANO SEGUINTE, CARACTERIZA-SE A SIMULAÇÃO FRAUDULENTA CONTRA O FISCO. – INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA LEI FISCAL – APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. VOTO: (...) **Essa interpretação do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é do que o princípio, ou melhor, como V. Exa. Conhece e como mestre ensinou a várias gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos,** de Ferrara, tal como a expôs no Brasil nosso antecessor e mestre nesta casa, Ministro Eduardo Espínola. Porque aí é uma simulação. Simula-se um seguro para

efeito de obter-se uma dedução e depois restaga-se logo a apólice.
(sem grifos no original)

Ainda no que tange à manipulação de apólice de seguros:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE 40518 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – RELATOR: MIN. LUIS GALLOTTI – JULGAMENTO: 19/05/1961. EMENTA: IMPOSTO DE RENDA. SEGURO DE VIDA FEITO PELO CONTRIBUINTE PARA FURTAR-SE AO PAGAMENTO DO TRIBUTOS. FRAUDE À LEI. **ALÉM DA PRIMEIRA CATEGORIA DE FRAUDE À LEI, CONSISTENTE EM VIOLAR REGRAS IMPERATIVAS POR MEIO DE ENGENHOSAS COMBINAÇÕES CUJA LEGALIDADE SE APÓIA EM OUTROS TEXTOS, EXISTE UMA SEGUNDA CATEGORIA DE FRAUDE NO FATO DO ASTUCIOSO QUE SE ABRIGA ATRÁS DA RIGIDEZ DE UM TEXTO PARA FAZÊ-LO PRODUIZIR RESULTADOS CONTRÁRIOS AO SEU ESPÍRITO.** O PROBLEMA DA FRAUDE À LEI É IMANENTE A TODO ORDENAMENTO JURÍDICO, QUE NÃO PODE VER COM INDIFERENÇA, SEREM ILIDIDAS, PELA MALÍCIA DOS HOMENS, AS SUAS IMPOSIÇÕES E AS SUAS PROIBIÇÕES. EXECUTIVO FISCAL JULGADO PROCEDENTE. (sem grifos no original)

Finalmente, ressalte-se que a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional sendo arguida em ação direta de inconstitucionalidade impetrada pela Confederação Nacional do Comércio junto ao Supremo Tribunal Federal - ADI nº. 2446-9, Relatora Min. Carmen Lúcia - cuja decisão ainda se aguarda.

Segue parte do parecer da Procuradoria da República⁶⁸ com as alegações do autor da ação direta de inconstitucionalidade:

Aduz o requerente, na inicial, que o dispositivo infraconstitucional ora hostilizado afronta o art. 150, I, da Constituição Federal, uma vez que infringe: a) o princípio da legalidade - art. 5º, II e 37, porquanto permite a tributação sem a ocorrência do fato gerador previsto em lei; b) o princípio da tipicidade fechada – corolário da legalidade estrita –; e c) o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas, tendo em vista que introduz a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, possibilitando a tributação por analogia. 4. Alega, ainda, afronta ao princípio da separação dos poderes, inscrito no artigo 2º e reafirmado no artigo 60, §4º, III, da Constituição da República, uma vez que autoriza o agente fiscal a exercer a função de legislador.

⁶⁸ Disponível em http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/241_Parecer%20Proc.%20Rep%C3%BAblica.pdf. Acesso em 02/12/2012.

O Procurador da República combate as alegações da Confederação afirmando o seguinte:

Analisando os mencionados pré-requisitos, vê-se, quanto ao fato gerador, que a norma impugnada fala em hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador; o que conduz ao entendimento de que, por certo, o dispositivo legal em questão está se referindo a fato gerador cuja definição legal já existe; caso contrário, obviamente, não poderia ter sua ocorrência verificada. O mesmo se passa quanto à dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, pois refere-se a elementos já previstos na legislação tributária. Com efeito, devem ser afastadas as alegações de ofensa ao princípio da legalidade (art.5º, II e 37) e ao princípio da tipicidade fechada – corolário da legalidade estrita – , porquanto não se pretende a tributação sem a ocorrência do fato gerador previsto em lei. Ao contrário, o dispositivo impugnado deixa claro que o exercício da competência nele prevista pressupõe a ocorrência de fato gerador legalmente definido e faticamente verificável.

Assim, fica claro que tanto a doutrina como a jurisprudência estão acompanhando a tendência de rechaçar as atitudes dos contribuintes que visam ao planejamento tributário contrário à lei.

Seja pela adoção do critério da fraude à lei, da simulação ou do abuso de direito, o objetivo é não permitir que atos ou negócios jurídicos com propósito de eliminar a obrigação tributária subsistam para efeitos fiscais, impedindo a correta cobrança dos tributos por parte do Fisco.

4.4 BEREVE ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DO CONTRIBUINTE PELO FISCO

A origem das instituições bancárias deu-se no Direito Romano, quando já eram protegidas pelo sigilo sobre as informações financeiras dos seus usuários.

O sigilo bancário tem fundamento na lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, que criou o Conselho Monetário Nacional, e dispôs sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias, a qual foi recepcionada pela atual Constituição com o status de lei complementar.

Através da proteção dos dados bancários, garante-se, aos usuários dos serviços prestados pelas instituições financeiras, que as informações acerca das suas operações não chegarão ao conhecimento de terceiros.

Ocorre que a garantia do sigilo bancário que protege os indivíduos choca-se com as atividades do Fisco que, diante da proibição do acesso às informações bancárias, fica impedido de realizar uma fiscalização eficiente sobre as movimentações financeiras do contribuinte.

Neste sentido, foi editada a Lei Complementar 105 de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, e em seu artigo 6º, determina

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Portanto, presentes os dois requisitos previstos na norma – existência de processo administrativo ou de procedimento fiscal e a indispensabilidade da quebra do sigilo bancário a juízo da autoridade administrativa competente – cabe, segundo o dispositivo supra, à autoridade fiscal requisitar e examinar os dados bancários do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário, entendeu pela inconstitucionalidade da previsão legal. Segue a transcrição parcial do voto do Min. José Celso de Mello neste sentido:

*[...] a **inviolabilidade** do sigilo de dados, tal como proclamada pela Carta Política em seu art. 5º, XII, torna essencial que as exceções derogatórias à prevalência desse postulado **só possam emanar de órgãos estatais – órgãos do Poder Judiciário** (e, excepcionalmente, as Comissões Parlamentares de Inquérito), aos quais a própria Constituição Federal **outorgou** essa especial prerrogativa de ordem jurídica.*

Acerca da polêmica questão, afirma Aurélio Pitanga Seixas Filho⁶⁹:

Investigar os papéis e documentos do contribuinte, representativos de suas operações comerciais e pessoais, escolhidas pelo legislador como causa do pagamento de impostos, bem como, também

⁶⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 6, n. 31, jan./fev.2008, p. 35.

investigar papéis e documentos de terceiros relativos a essas operações do contribuinte constituem função legal, ordinariamente concedida para uma autoridade administrativa, que tem a potestade discricionária de escolher o momento, e a forma conveniente e oportuna, de cumprir essa função fiscalizadora.

De outro lado, a Constituição Federal⁷⁰ protege o sigilo de informações, como direitos fundamentais do indivíduo nos incisos X e XII do catálogo dos direitos fundamentais com a seguinte redação:

Art. 5º...

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

...

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Segundo José Afonso da Silva⁷¹, a Lei Maior, ao garantir a inviolabilidade das correspondências e comunicações, busca impedir ações invasivas, como a abertura de correspondências ou a interceptação telefônica, com fundamento no inciso XII do dispositivo constitucional.

Dentre os que entendem o fornecimento de informações bancárias como uma atividade legal, se relacionada ao Fisco, leciona Aylton Dutra Leal⁷²:

Nenhum dado que envolva o direito à privacidade ou à intimidade das pessoas é repassado a Fisco, mas tão-somente valores globais das operações realizadas no mercado, que devem ser de conhecimento da administração tributária federal, sob pena de inviabilizar-se o dever do fisco de verificar cumprimento de obrigações tributárias.

⁷⁰ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

⁷¹ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 438.

⁷² LEAL, Aylton Dutra. A administração tributária federal e o sigilo bancário. Disponível em http://www.agu.gov.br/ce/pages/revista/EdEspecial/sigilobancario/EdEspecialNacional/EsEspecial_Doutrina_Aylton.htm. Acesso em: 15/11/2012.

É certo que há divergência com relação ao alcance dos incisos constitucionais mencionados.

Ao passo que é competência do Fisco fiscalizar o contribuinte para certificar-se do cumprimento das obrigações tributárias devidas, inegável que há também o direito à intimidade, à vida privada e à inviolabilidade de dados do indivíduo, o que dificulta a atividade fiscalizadora da administração pública.

Sabe-se que a Constituição Federal mantém todos os direitos e garantias fundamentais em um mesmo grau de hierarquia, não havendo um mais importante do que o outro.

Havendo, porém, conflitos entre os direitos fundamentais, deve ser aplicado o princípio da ponderação de interesses, através do qual procede-se com a tentativa de equilibrar os dois direitos divergentes para que não haja a sucumbência total de um em detrimento do outro.

Neste caso, a norma de proteção do sigilo bancário seria preservada, mas com a possibilidade excepcional de quebra; ao Fisco seriam repassadas informações bancárias, quando solicitadas, que permaneceriam sob sigilo, transformando-se, então, em sigilo fiscal.

Assevera Hugo de Brito Machado⁷³:

Uma coisa é o poder-dever de fiscalizar. A Fazenda Pública não pode ser censurada por exercê-lo. Outra, bem diversa, é a divulgação de fatos inerentes ao contribuinte, conhecidos no exercício da fiscalização. O Fisco tem o dever de manter o sigilo.

Não há dúvidas com relação à proteção constitucional do sigilo bancário, tampouco questiona-se a importância desta proteção ao indivíduo; o que ocorre, neste caso, é que tal proteção não pode preterir o interesse público em prol do interesse particular de cada contribuinte, impedindo a atuação fiscalizadora do Poder Público.

Por tratar-se de situação excepcional e de interesse da coletividade, é importante reconhecer que deve o sigilo bancário dar lugar ao papel da

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Sigilo fiscal e dano moral. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4. n. 24, nov/dez. 2006, p. 31.

administração pública, qual seja, o de fiscalizar a vida financeira dos contribuintes para evitar a prática de condutas ilegais, bem como a evasão e a elisão fiscal.

5 CONCLUSÃO

Sabe-se, e tem sido reafirmado diversas vezes, neste estudo, que o Estado tem o dever de prestar serviços aos indivíduos, devendo oferecer a todos uma condição digna de vida, visto tratar-se, inclusive, de um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, expresso no inciso III do artigo 1º da Lei Maior.

Para que seja possível a atuação da Administração neste sentido, é necessário que sejam garantidos recursos que financiem o aparelho estatal, caso contrário, não há como se efetivar a prestação de serviços por parte do Estado.

Assim, nasce o fundamento do poder de tributar do Estado, decorrente da própria obrigação que este tem para com a sociedade. Portanto, nada mais justo que haja, por parte da população, uma participação na formação da receita estatal.

Com efeito, mesmo comprovada a função social do tributo, grande parte dos contribuintes, diante da elevada carga fiscal que lhes é imprimida, busca meios de eximir-se da obrigação tributária. É inegável que o valor dos tributos cobrados, especialmente no Brasil, é muito elevado e que isso acaba fomentando essa prática, por parte dos indivíduos.

Diante disso, surgem institutos que devem ser severamente combatidos pelo Direito Tributário, como a evasão e a elisão fiscal.

Os conceitos já foram exaustivamente analisados durante a exposição do tema, bem como restou claro que o Estado não pode impedir que os indivíduos adotem maneiras menos onerosas de realizar os seus negócios, a fim de garantir a saúde financeira dos seus empreendimentos.

Ocorre que, diante das possibilidades legais de realizar o planejamento tributário, muitos contribuintes realizam atividades que materialmente são lícitas, mas que representam uma ofensa indireta à lei, uma vez que alcançam resultados que não são desejados pelo sistema.

Como foi visto, é bem nessas situações que se configura a elisão tributária, originalmente permitida, mas que passou a sofrer duras críticas, pois, por ser um conceito aberto, deu espaço a muitas operações com finalidade única de diminuição da carga fiscal pelo contribuinte.

Assim, existe uma tendência mundial de combate à elisão fiscal.

Existem várias medidas que visam coibir as práticas elisivas, sendo analisadas, neste estudo, as medidas unilaterais de caráter geral adotadas, tanto pelo direito anglo-saxônico como pelo direito romano-germânico.

Nos dois sistemas analisados percebe-se a tendência em combater o planejamento fiscal abusivo. Não importa a forma ou o nome que o contribuinte atribui ao negócio realizado, o que interessa é o seu propósito comercial e o conteúdo econômico do negócio, segundo as teorias do *business purpose* e a da *substance over form*; assim como não se admite que operações que visam fraudar o imperativo legal através de manobras que criam um aspecto de legalidade ao passo que contrariam o espírito da lei subsistam para efeitos fiscais ou o abuso do contribuinte no exercício dos seus direitos.

O Brasil, no ano de 2001, editou a Lei Complementar nº 104, a qual inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, a chamada norma geral antielisão brasileira.

Conforme este dispositivo, é permitido ao Fisco a desconsideração, para fins fiscais, dos atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte que visam à economia de tributo mediante dissimulação.

Essa lei deu ensejo a um importante debate entre os doutrinadores, no que concerne à constitucionalidade da norma, bem como ao significado do termo “dissimular”, nela empregado e, finalmente, no que diz respeito à possibilidade da sua aplicação, diante da ausência de lei ordinária que a regulamente.

Primeiro restou demonstrado que esta lei é constitucional e que, ao contrário do que alegam os que defendem a corrente oposta, não há que se falar em afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade, pois a Fazenda Pública, ao desconsiderar uma operação para fins tributários, não estará criando tributo e nem majorando tributo existente, apenas efetivando a cobrança devida diante de uma situação fática que o contribuinte tentou macular com a dissimulação.

Assim, realizando a cobrança correta, o Fisco garantirá maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, bem como ao princípio da isonomia tributária, já que somente aplicando a tributação coerente ao caso concreto, será alcançada a justiça fiscal, restando garantido que cada contribuinte cumprirá com a obrigação tributária proporcional à sua situação econômica.

Na seara da eficácia da norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, percebe-se ser de aplicabilidade imediata, pois é

perfeitamente possível a realização do comando legal, sem que haja norma reguladora específica. Havendo ato ou negócio dissimulado, procede o Fisco com a desconsideração deste nos parâmetros do decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Ademais, pela análise dos meios de combate à elisão fiscal no direito comparado contata-se uma tendência mundial de interpretar o caso concreto para proceder a medida antielisão cabível.

Ora, há sim uma norma própria que deve ser considerada na análise do caso concreto, mas o simples apego à literalidade da lei não alcança os fins almejados de constatação da atividade real realizada pelo contribuinte.

Ainda que o Brasil seja um país que segue o sistema romano-germânico, de método dedutivo, ou seja, com menos liberdade ao aplicador da norma, nada impede que seja interpretada a situação fática para se constatar a substância do negócio, além da forma apresentada, além do rótulo atribuído a este.

Portanto, com este estudo, demonstra-se mais do que a constitucionalidade da norma antielisão brasileira, ficando clara a necessidade desta, para garantir que o Estado receba os tributos realmente devidos pelos contribuintes através da supressão de práticas que visam unicamente à redução da carga fiscal.

Ademais, além da aplicação da norma geral antielisão, devem ser utilizados os métodos de combate à elisão desenvolvidos, tanto no direito pátrio como no direito comparado.

Portanto, o ideal é que, diante do caso concreto, o Fisco não se limite à aplicação da norma na sua literalidade; é indispensável, para que se alcance efetivamente a justiça fiscal, que os negócios realizados pelos contribuintes sejam interpretados, para além da sua forma, abrangendo o seu conteúdo econômico, isto é, a sua real intenção. Não deve ser admitida a subsistência de atos ou negócios, sem propósito mercantil, que não apresentem nenhuma intenção econômica.

Nas decisões administrativas e judiciais colacionadas, resta claro que mesmo antes da edição do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não eram admitidas as práticas elisivas no Brasil.

Finalmente, resta evidente que a Fazenda Pública, como responsável pela receita do Estado, deve ter a sua liberdade de fiscalização garantida, sendo permitida, inclusive, a quebra do sigilo bancário dos contribuintes para fins exclusivamente tributários.

Não se defende aqui a exposição injustificada da vida financeira dos indivíduos, mas a possibilidade, em determinadas circunstâncias, de fiscalização minuciosa por parte da Fazenda Pública, a qual, em contrapartida, tem o dever de resguardar e proteger as informações acessadas.

Inegável o conflito entre essa possibilidade e o direito fundamental à privacidade previsto pela Constituição Federal, mas é sabido que os direitos fundamentais não têm hierarquia entre eles e, neste caso, há que se ponderar os valores envolvidos.

Permitir que o Estado tenha acesso aos dados econômicos do indivíduos é garantir a correta cobrança dos tributos ao passo que impedir essa fiscalização é facilitar as manobras artificiosas adotadas pelos contribuintes para eximir-se da obrigação fiscal.

Com este estudo, conclui-se que as medidas antielisivas são de primordial importância para a saúde financeira do Fisco e isso tem como consequência o próprio bem-estar da coletividade pois é por meio do recolhimento dos tributos que o Estado financia a prestação dos serviços públicos essenciais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcos. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BASTOS, Roseli Quaresma. **Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário**. Revista *Âmbito Jurídico*. Disponível em <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 01/12/2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, Antônio de Moura. **Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional**. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Ano 6/7, nº 6/7, 2004/2005. Brasília: Fortium.

BORGES, Antônio de Moura; MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. **A quebra do sigilo bancário como medida antielisiva e a verificação de sua constitucionalidade**. Disponível em <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/04_635.pdf>. Acesso em 15/11/2012.

BORGES, Antonio de Moura; MEIRELLES, Taciana Guimarães. **Lei Geral Antielisão no Brasil – análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. – Brasília: Fortium, 2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O propósito comercial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em 01/12/2012.

CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. **A segurança jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança**. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 113-119, jul./set. 2009. P. 114. Disponível em <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/1087/1288>>. Acesso em 12/04/2012.

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

GERMANO, Livia De Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Disponível em <http://www.teses.usp.br/>. Acesso em 20/11/2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário**. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em 01/12/2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal –** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LEAL, Aylton Dutra. **A administração tributária federal e o sigilo bancário**. Disponível em http://www.agu.gov.br/ce/pages/revista/EdEspecial/sigilobancario/EdEspecialNacional/EsEspecial_Doutrina_Aylton.htm.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sigilo fiscal e dano moral**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4. n. 24, nov/dez. 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

NICOLAU JÚNIOR, Mauro. **Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num Estado Democrático de Direito? Âmbito-Jurídico**, Rio Grande, RS, v. 8, n. 21, maio 2005. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/Publicacoes/Doutrinas/default.asp=doutrina>>. Acesso em 01/12/2012.

PAULA, Daniel Giotti de. **O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado**. Revista da PGFN. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>. Acesso em 15/11/2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Abuso de Direito no Planejamento Fiscal e a Cláusula Antielisiva**. In CARVALHO, Fábio Junqueira de; e MURGUEL, Maria Inês (coords). **(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre a Lei n. 10.637/2002 (antiga MP 66) – atualizado até a MP 107/2003**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Grã-Bretanha: Kluwer Law International, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 6, n. 31, jan./fev.2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**, volume 3, tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

THURONYI, Victor. **Comparative Tax Law**. Haia: Kluwer Law International, 2003.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado – volume II – São Paulo: Quartier Latin, 2004.**

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005/RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>> P. 32. Acesso em 02/09/2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Estruturas dos Sistemas Tributários e suas Implicações no Desenvolvimento e na Performance do Comércio Exterior**. Disponível em <http://www.abdi.com.br/Estudo/bric_portugues_com_isbn_reduzidos.pdf>. Acesso em 22/11/2012.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.