



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**HELISA OLIVEIRA SOUZA LIMA**

**ELISÃO X EVASÃO: UMA ANÁLISE PORMENORIZADA  
ACERCA DA IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO E O DEBATE NO STF SOBRE A “NORMA  
ANTI-ELISÃO” NO JULGAMENTO DA ADI 2.446**

Salvador  
2022

**HELISA OLIVEIRA SOUZA LIMA**

**ELISÃO X EVASÃO: UMA ANÁLISE PORMENORIZADA  
ACERCA DA IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO E O DEBATE DO STF SOBRE A “NORMA  
ANTI ELISÃO” NO JULGAMENTO DA ADI 2.446**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio Neto

Salvador  
2022

## TERMO DE APROVAÇÃO

**HELISA OLIVEIRA SOUZA LIMA**

### **ELISÃO X EVASÃO: UMA ANÁLISE PORMENORIZADA ACERCA DA IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DEBATE DO STF SOBRE A “NORMA ANTI ELISÃO” NO JULGAMENTO DA ADI 2.446**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / 2022.

À minha família e todos aqueles que se  
fizeram presentes nessa caminhada.

**“Quando as raízes são profundas,  
não há razão para temer o vento”.**  
(Provérbio Chinês)

Aos meus pais e à minha irmã, meus  
maiores apoiadores.

## AGRADECIMENTOS

Saliento que meus agradecimentos não se restringem apenas às pessoas aqui citadas, mas à todos aqueles que contribuíram, ainda que minimamente para que esta etapa da minha vida fosse concluída com sucesso.

Nesta oportunidade, venho agradecer àqueles que não somente contribuíram como viveram esse sonho comigo.

Em primeiro lugar, aos meus pais, os responsáveis por tudo que sou e construí até aqui, obrigada por priorizarem meus estudos e por acreditarem em mim. Meu amor por vocês é imensurável.

À minha irmã, minha alma gêmea, obrigada por estar ao meu lado e por permanecer segurando a minha mão em todas as circunstâncias.

À minha irmã de vida, Marina, obrigada pela parceria e por ter me ajudado a alcançar mais uma meta.

Ao meu amor e melhor amigo, obrigada por ser a melhor pessoa do mundo e por participar dessa conquista.

Às minhas amigas, especialmente, Lis e Milena, obrigada por transformarem essa jornada um pouco menos árdua e, na maioria das vezes, extremamente satisfatória.

Às minhas chefes, Isadora Sapucaia, Sabrina Dourado e Maria Avelar, só tenho a agradecer por todo acolhimento e aprendizado no estágio. Podem ter certeza que isso faz e fará parte da profissional que sou e serei.

"Quem sabe o que planta, não teme a colheita".

Lavínia Lins

## RESUMO

O intuito deste trabalho é fazer uma análise explicativa e minuciosa acerca da importância do planejamento tributário, e como este tema tornou-se uma discussão no STF, mediante o julgamento da ADI 2.446, em decorrência da inserção do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional. A análise envolve fundamentalmente pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema, bem como dados estatísticos. De início, frisou-se alguns conceitos chaves da matéria, estes indispensáveis para o deslinde do trabalho. Posteriormente, tratou-se da dicotomia “elisão x evasão”, na fiel tentativa de introduzir o cerne da questão, que por sua vez, encontra-se permeado na indispensável figura do Planejamento Tributário e o embate travado pela Doutrina com advento da “Norma Antielisão”. Em vista dos fortes descontentamentos, a ação Direta de Inconstitucionalidade foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio e a análise do parágrafo único foi feita pela Ministra Relatora do caso, Cármen Lúcia, que entendeu pela constitucionalidade do dispositivo. Em recente decisão, o ministro Ricardo Lewandowski apresentou argumentos contrários, entendendo que caberia especialmente ao Juiz togado decidir sobre a anulação de atos dissimulados. Seguiu esse entendimento o ministro Alexandre de Moraes. Ao final do trabalho, teceu-se comentários sobre como a norma em discussão foi criada com o intuito de potencialização as receitas tributárias, sobretudo porque o Legislador faz menção à um instituto já existente, porém com outra terminologia, qual seja a “dissimulação”, que é o equivalente à simulação em vertente diferente. Sustenta-se que a razão de introduzir o instituto da dissimulação ao ordenamento deu-se em virtude de ser um conceito sem definição no ordenamento tributário, e, portanto, daria margem às escolhas arbitrárias do fisco, que passaria a tributar por meio da analogia.

Palavras-chave: Elisão; Evasão; Planejamento Tributário; Art. 116; Medida Provisória nº 66/2002; Norma Antielisão; ADI. 2.446.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia Geral da União
Art.	artigo
CC	Código Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
PGU	Procuradoria Geral da União
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
PIB	Produto Interno Bruto



## LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Figura 01	Curva de Laffer	20
Tabela 01	Aplicação do sistema de tributação proporcional, progressivo e regressivo	19
Tabela 02	Diferenciação das figuras elisão/evasão/elusão	34
Tabela 03	Avaliação por gênero	39
Tabela 04	Avaliação por área de atuação/estudo dos entrevistados	40
Tabela 05	Média por faixa etária	41
Gráfico 01	Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2018 (% PIB)	42

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2 O TRIBUTO, A TRIBUTAÇÃO E A SOCIEDADE.....</b>	<b>14</b>
2.1 Mecanismos da tributação e sua aplicação no sistema tributário brasileiro.....	19
2.2 A desigualdade social e os reflexos na tributação.....	21
2.3 Elementos da tributação.....	24
2.3.1 Fato Gerador.....	24
2.3.2 Obrigação Tributária.....	26
2.3.3 Sujeitos.....	27
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>29</b>
3.1 Elisão Fiscal.....	34
3.2 Evasão Fiscal.....	37
3.3 Espécies de Evasão.....	45
3.3.1 Sonegação Fiscal.....	45
3.3.2 Fraude.....	47
3.3.3 Simulação/Conluio.....	48
<b>4 A “NORMA ANTELISÃO”, O ENTENDIMENTO DO STF NO JULGAMENTO DA ADI 2.446 E SEUS DESDOBRAMENTOS.....</b>	<b>53</b>
4.1 Dos fundamentos da ADI 2.446.....	55
4.1.1 Petição Inicial.....	55
4.1.2 Manifestação da Advocacia Geral da União.....	63
4.1.3 Manifestação da Procuradoria Geral da União.....	66
4.1.4 Voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia.....	67
4.2 Considerações fáticas e jurídicas no contexto da norma geral antielisiva brasileira.....	68

4.3 Simulação x Dissimulação e os conceitos advindos do direito privado.....	72
4.4 A Interpretação econômica dos conceitos e institutos de direito privado no Código Tributário Nacional e a tributação por Analogia.....	78
4.5 Abuso de poder e Abuso de direito.....	82
4.6 A eficácia limitada do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional.....	83
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>86</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>89</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Tributação é um mecanismo que visa proporcionar aos Contribuintes condições eficientes na vida em coletividade, de modo que a centralização de poder nas mãos da autoridade fiscal é um elemento fundamental para concretização de tal pretensão. Assim, é mister estudar a relação existente entre o tributo, a tributação e a sociedade, bem como os reflexos da postura arrecadatória.

Uma vez amoldada a tributação, nasce, não imediatamente, mas em dado momento, dois comportamentos, que podem ou não se manifestarem, a saber, elidir ou evadir.

Nesta ocasião, importante tecer uma ressalva importante. Sobre as definições a seres trabalhadas, optou-se por seguir a corrente doutrinária majoritária, conforme restará claro no decorrer do trabalho.

Feitas as considerações, tem-se que os institutos em questão serão minuciosamente abordados no presente texto, com o intuito de esclarecer que, apesar da existência de uma conduta lícita, que possibilita a economia de tributos, parte da população, desde o mais pobre ao mais rico, desde o mais esclarecido ao mais vulnerável, em termos intelectuais, opta por adotar condutas evasivas, ainda que muitos destes adeptos tenham conhecimento sobre os riscos de evadir. Isto é, a evasão faz parte do cotidiano.

Nesta ocasião, optou-se por expor uma pesquisa numérica, a fim de apresentar dados relevantes sobre os perfis de sujeitos que cometem evasão, usando os critérios de faixa etária, profissão e gênero, conforme será possível analisar adiante.

Seguindo com a temática, do lado oposto, tem-se a elisão, que consiste em um meio de diminuir a carga tributária a ser recolhida, sendo capaz, inclusive, de potencializar lucros, principalmente se o contribuinte for uma pessoa jurídica e, portanto, de suma importância para seus praticantes.

Em verdade, apesar do dissenso doutrinário, conforme a doutrina majoritária, a elisão fiscal é o que identifica-se por planejamento tributário, e, necessariamente, deve ocorrer antes da realização do fato gerador, sob pena de cometimento de evasão.

Ressalta-se, também, que parte do cerne do trabalho encontra-se pautado na importância do planejamento tributário, como instrumento de elisão fiscal. Assim, o intuito não é tecer críticas sobre o planejamento tributário, mas sim enaltecê-lo, ainda que sejam evidenciados alguns motivos que ensejam os cidadãos a adotarem práticas evasivas.

Evidenciada a importância das práticas elisivas, no dia 10 de janeiro de 2001 editou-se a Lei Complementar nº 104, esta responsável por introduzir o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. O novo dispositivo foi, de pronto, denominado de “norma geral antielisão”.

A novidade causou tremenda comoção por parte da comunidade jurídica, bem como naqueles que praticavam atividade comercial e à Doutrina, que por sua vez passou a criticar a proposta apresentada pelo parágrafo único, alegando tratar-se de uma norma capaz de cessar a liberdade de planejamento dos negócios, e, conseqüentemente, repelir o planejamento tributário.

A surpresa também não agradou a Confederação Nacional do Comércio, entidade sindical de grau máximo da categoria econômica do comércio e a responsável pelo ajuizamento da ADI, objeto da discussão. A parte autora pleiteou pela inconstitucionalidade da norma, nos termos que serão abordados no tópico 4.

Em respeito ao Contraditório e Ampla Defesa, oportunizou-se as manifestações da Advocacia Geral da União, seguida pela Procuradoria Geral da União, estas em defesa do Presidente da República e Congresso Nacional, respectivamente.

Por fim, após o deslinde da controvérsia, a Ministra Relatora Cármen Lúcia proferiu o seu voto, entendendo pela constitucionalidade do dispositivo. Consoante ao entendimento, votaram a ministra Rosa Weber e os ministros Marco Aurélio (aposentado), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso.

Não obstante, o ministro Ricardo Lewandowski apresentou argumentos contrários, entendendo ser a “desconsideração” uma medida extrema, de modo que cabe ao Judiciário decidir sobre atos e negócios jurídicos alegadamente simulados, e não à autoridade administrativa, conforme pretende o Fisco. Seguiu esse entendimento o ministro Alexandre de Moraes.

Apesar do entendimento do STF, a norma em debate tem os fundamentos cruciais para ser considerada constitucional? Os argumentos da ministra relatora observaram todos os institutos relevantes que englobam a temática? Quais fundamentos poderiam concretizar uma possível inconstitucionalidade do parágrafo inserido? Ainda, o que seria dissimular? Há previsão normativa do instituto da dissimulação?

E, por fim, de que forma esta decisão impactaria na vida dos contribuintes?

Esses questionamentos são de suma importância para a concretização do pensamento exposto no presente trabalho, bem como serão devidamente atravessados ao longo do texto.

Dessa forma, em relação aos objetivos do trabalho, é possível classificá-lo como descritivo, no qual inclui a mensuração, análise e projeção do tema e problema analisado.

Para a construção da pesquisa foi necessário buscar respaldo em bibliografias, passo em que garimpou-se informações de pertinência à temática, com fito em trazer exposição de conteúdo explicativo, e, por vezes, quantitativo, por meio da demonstração de tabelas e gráficos, de autoria diversa, consistente na apuração de resultados de acordo com a opinião de grupos distintos, conforme será abordado no decorrer dos tópicos.

## 2 O TRIBUTO, A TRIBUTAÇÃO E A SOCIEDADE

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, 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.

Regina Helena da Costa adverte que, quanto ao conceito constitucional de Tributo, a definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, explicita a essência do tributo (2014, p.74).

Em verdade, a tributação nasce com o intuito de satisfazer as necessidades de toda uma coletividade, estando então legitimada constitucionalmente mediante valores democráticos e garantidores do bem-estar social (MONTEIRO, 2019, p. 16).

Sendo a tributação uma relação jurídica, na qual o credor, isto é, o Fisco, exige do devedor, ora contribuinte, uma prestação em dinheiro exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção (COSTA, 2014, p. 74).

Hugo de Britto Machado leciona que o Estado exercita apenas a atividade financeira, sendo o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins (2007, p. 56).

O art. 173 da Constituição Federal veda ao Estado a possibilidade de exercer exploração direta de atividade econômica, a qual somente é permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Logo, visando atender as demandas sociais, o Estado tributa, sendo este o único meio de assegurar uma economia capitalista (CORREIA, 2012, p. 1).

O poder de tributar encontra-se expresso nos arts. 150 a 162 da CF/88, levando-se em consideração que, apesar da soberania estatuída ao Estado, não trata-se de um poder de império, contudo, de uma relação horizontal, limitada aos ditames previstos constitucionalmente (KADOMOTO, 2018, p.1).

De pronto, conclui-se que a instituição e a cobrança de tributos são realizadas exclusivamente pelo Estado, não podendo aqueles ser exigidos ou instituídos por

pessoas particulares e nem visar beneficiar uma pessoa ou um grupo de pessoas específico (MORO, 2006, p. 20).

Se o Direito Tributário tem como tema central o estudo das regras que disciplinam a relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte, tendo por objeto um dever relacionado ao pagamento de um tributo, não se pode perder de vista que a tributação é essencialmente instrumental, como narra Marco Aurélio Greco (2006, p. 329 a 330).

Em sua obra *Planejamento Tributário*, Greco examina que para a doutrina que vê o Estado brasileiro como Estado de Direito, os dispositivos constitucionais tributários são compreendidos como uma forma de proteção do patrimônio do contribuinte. De forma contrária, para a doutrina que considera o Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, o Sistema Tributário Nacional visa à melhoria das condições sociais, à redução das desigualdades sociais e à instauração de valores modificadores da realidade (2011).

Em outras palavras, arrecada-se para custear despesas estatais. Com efeito, de acordo com o art. 4º, do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, podendo se enquadrar em 5 espécies, notadamente impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, considerando a classificação da Teoria Quinquipartite de tributos, como ensina Hugo de Brito Machado (KADOMOTO, 2018, p. 6).

Neste contexto, como já relatado, a entidade responsável pela tributação é o Estado, haja vista não ser o pagamento do tributo decorrente da voluntariedade do contribuinte, mas pela imposição do poder hierárquico assumido pelo Estado.

É uma obrigação *ex lege*, vale dizer, seu nascimento se dá devido à realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória. Não possui caráter sancionatório, caso este que não é o da multa, outra modalidade de prestação pecuniária compulsória. Por fim, a sua exigência se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significando que não há discricionariedade deferida ao administrador tributário no exercício da atividade estatal de exigir tributos. Em razão de o tributo atingir imediatamente o direito de propriedade, constitucionalmente assegurado, sua compostura é balizada por



diversos princípios e regras constitucionais. Importa, assim, distingui-lo de outras figuras relacionadas ao direito de propriedade, com as quais guarda algum ponto de contato. É uma obrigação *ex lege*, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória (COSTA, 2014, p. 74).

Sendo uma obrigação *ex lege*, Leandro Pausen adverte que no Brasil, em meados de 1789, inúmeras já eram as insatisfações com a tributação, isto porque o tributo incidente sobre o ouro era exorbitante, e, na maioria das vezes, mormente era possível permanecer com o ouro, uma vez que o *quinto*, tributo correspondente à cobrança de 20% - 1/5 - sobre a quantidade de ouro extraído anualmente, consumia quase a totalidade daquilo que era extraído nas minas. Ocorre que, à medida que em que a escassez do ouro tornou-se uma realidade, mais dificultosa era a possibilidade de pagar o *quinto*, quando o Governo elevou arbitrariamente a carga tributária, até chegar a Derrama, sendo esta a cobrança abrupta e violenta dos quintos atrasados, o que ocasionou insatisfação e, mais tarde, a Inconfidência na então colônia (2017, p. 16).

Daí surgiu a expressão “santo do pau oco”, uma vez que para evitar a retenção de parte do ouro pelo Estado, os mineiros reduziam o ouro ao pó e colocavam dentro de santos sem conteúdo, logo ocos.

O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, não sendo esta uma simples relação de poder, devendo, portanto, ser rechaçada as teses autoritaristas. Muito pelo contrário do que prega-se no senso comum, a relação de tributação visa beneficiar os próprio cidadãos, oportunidade em que são fornecidas recursos de suas necessidades, podendo esta pecúnia ser aplicada em prol da saúde, educação, ou, até mesmo, no lazer da comunidade, por exemplo (MACHADO, 2010, p. 33).

Existindo, de um lado, a possibilidade da cobrança de tributos pela Autoridade Fiscal, por outro, a lei adverte que os contribuintes devem ser esclarecidos sobre a tributação.

O art. 150, §5º, da CF/88, ao discorrer sobre as garantias fundamentais do contribuinte, estabelece: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Em consonância com a matéria, a Lei nº 12.741/12 prevê que os documentos fiscais de venda de mercadorias e serviços ao consumidor deverão indicar “a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”.

Pensando na proteção do contribuinte, tornou-se direito básico do consumidor a informação adequada e clara, no que diz respeito às características, composição, qualidade, preço e riscos que apresentem os diferentes produtos e serviços, bem como sobre os “tributos incidentes”, nos termos do art. 6º, inciso III, da Lei n. 8.078/90.

Pode, ainda, o contribuinte ser beneficiado por alguns mecanismos tributários legais, a exemplo da isenção e a anistia, que por sua vez, ao excluírem o crédito, dispensam o contribuinte de apurar e de cumprir a obrigação tributária principal. De outro lado, impedem o Fisco de constituir o crédito pelo lançamento e de exigí-lo, seja administrativa ou judicialmente (PAULSEN, 2017, p. 269).

Além dos direitos dos contribuintes, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu art. 13º, enuncia o dever do indivíduo de prestar uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades, para a manutenção da força pública e para as despesas da administração.

Isto é, Hugo de Brito Machado explica que nos dias atuais não mostra-se coerente deduzir-se a relação tributária como relação de poder, visto que “a ideia de liberdade, que preside nos dias atuais à própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação” (2010, p. 28).

Também por motivos históricos e costumeiros, a carga tributária no Brasil é elevada, e, somada as condutas abusivas do fisco, a insatisfação torna-se ainda maior. O que pretende-se deduzir de tal premissa?

A realidade é que o poder da administração pública em agir como melhor lhe atende é desleal à Constituição, ao passo em que a possibilidade da desconsideração de

atos de natureza dissimulada por parte do fisco é sobejadamente desmedida, mas isso é assunto para os tópicos adiantes.

Mais uma vez, Hugo de Brito Machado alude que estas práticas arbitrárias perpetradas pelo Fisco, apenas conferem o distanciamento da sociedade para com o Estado, criando uma falsa percepção de que a Lei é meramente usada contra aquele e nunca ao seu favor. Daí a inimizade criada perante o pagamento de Tributos. Veja-se as palavras do ilustre:

A nosso ver contribuem para que persista essa distância, no que concerne aos direitos fundamentais do contribuinte, a visão equivocada de muitos, que imaginam defender o Estado quando propiciam a este a arrecadação de tributos indevidos ou, de qualquer forma, legitimam suas práticas arbitrárias.

Quem tem vivência em questões tributárias com certeza percebe que muitos juízes talvez exageram nessa equivocada forma de defesa do Estado, e por isto não consigam ser imparciais quando julgam essas questões.

Essa é uma visão equivocada. Os benefícios que dela resultam para o Estado, em termos de arrecadação, com certeza são menores do que os resultantes de uma adesão legal do contribuinte, decorrente da consciência fiscal a que se reportava Baleeiro, para quem "os abusos dos legisladores e autoridades fiscais amortecem aquela consciência e levam o espírito do povo à tolerância com os sonegadores e a hostilidades contra o Fisco, que só tem a ganhar com a adesão leal dos cidadãos (*ibidem*, 2010, p. 12).

Perfaz-se necessário entender que ser cidadão é ser contribuinte, sendo este um meio de exercitar a cidadania, uma vez que considera-se cidadão aquele que tem capacidade para auferir renda, de acordo com os ensinamentos de Regina Helena Costa (2014, p. 18).

Impõe-se destacar que o decorrer dos séculos vem admitindo a percepção humanista da tributação, quando a atividade estatal não busca tão somente gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas também visa assegurar o exercício de direitos públicos subjetivos, ou seja, a efetivação de Direitos Fundamentais.

O que busca-se é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de

todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, como dispõe o art. 3º, I a IV da CF/88.

Em um Estado democrático de direito as políticas públicas comportam-se como ações do estado para a consecução de suas finalidades institucionais, isto é, trata-se do programa pelo qual o governo mobiliza recursos para fornecer bens da vida reputados úteis ou necessários pela sociedade, que o constituiu por meio de mandatos eletivos (MENEZES, 2017, p.116).

No mesmo contexto, o Procurador da Fazenda Nacional, Daniel Telles de Menezes, explica que:

“A política tributária é, sem dúvidas, uma ação estatal visto que há muito se distinguiram o tesouro nacional e o patrimônio dos governantes, não mais se admitindo a perspectiva absolutista em que a coroa era ao mesmo tempo riqueza particular do soberano e recurso público, sintetizada na célebre frase “L’Etat c’est moi”, atribuída ao Rei Luís XIV. Tampouco se questiona que, nos dias atuais, apenas o poder público seja legitimado a impor tributos como atividade típica de exercício da soberania democrática dos estados de direito – “No taxation without representation” – nos quais não se admitem os tributos privados, existentes nos tempos das corporações de ofício. A coercitividade é, ademais, elemento essencial da definição de tributos no Brasil, distinguindo-os dos contratos públicos, nos quais as obrigações decorrem da vontade das partes, e não da lei.

Assim, o primeiro problema que vislumbramos para a caracterização da política tributária como política pública é identificar se seu resultado direto pode ser caracterizado como bem público com valor próprio, ou se, ao contrário, seu produto consiste apenas na obtenção de recursos para financiamento de outras ações, o que a colocaria em um nível distinto de análise na categoria das variáveis determinantes das políticas”.

Em verdade, como discorre o ilustre Luciano da Silva Amaro “o tributo seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus distribuído aos seus súditos”. [...] “Analogamente, chama-se tributário, o rio que contribui com suas águas pra dar volume a outro” (2016, p.132).

Nessa vertente, o Direito Tributário surge em decorrência do nascimento de uma relação jurídica tributária, estando sujeita às normas que submetem-se os contribuintes, tal como o Estado, isto porque a instituição do tributo é realizada mediante lei e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada (MACHADO, 2010, p. 54).

Devido à tal vinculação, mesmo insatisfatória, a cobrança do tributo é capaz de concretizar direitos básicos e essenciais em prol da coletividade. Por outro lado, a população faz-se tão omissa quanto o fisco, mas dessa vez, do outro lado da obrigação, na posição de pagar tributos. Ou seja, a população comete evasão.

## **2.1 Mecanismos da Tributação e sua aplicação no sistema tributário brasileiro**

Atravessadas algumas questões que explicam a inatividade da população, é indispensável explicar as modalidades em que ocorre a tributação. Afinal, o tópico em desenvolvimento demanda que sejam abordadas ideias sobre a relação existencial com a tributação.

De praxe, o Brasil conta com os sistemas proporcional, progressivo ou regressivo, variando a carga tributária, para mais ou para menos, a depender do modelo aplicado, e, conseqüentemente, “forçando” o contribuinte a adotar medidas evasivas, quando a cobrança faz-se excessivamente onerosa.

Pois bem, das lições de Luana Priscilla Carreiro Varão Leite, temos que no sistema proporcional, aplica-se a mesma alíquota do tributo para os diferentes tipos de renda. Por exemplo, a alíquota de 10% recai igualmente sobre o indivíduo que tem uma renda bruta de R\$ 1.000,00 (mil reais) e sobre o indivíduo que tem uma renda bruta de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), e, portanto, não há nenhum efeito sobre a redistribuição de renda.

No caso do sistema progressivo, aplica-se uma alíquota maior para os contribuintes possuidores de renda mais elevada. Seguindo os números anteriores, recairá uma alíquota de 10% sobre o indivíduo que tem a renda bruta de R\$ 1.000 (mil reais), mas sobre o indivíduo que tem uma renda bruta mais elevada, na importância de R\$ 4.000, recairá uma alíquota de 40%. Logo, nesse sistema, o indivíduo com menor renda paga menos tributo, havendo, em suma, um impacto positivo na distribuição de renda.

Por último, o sistema regressivo atribui maior alíquota de imposto às camadas mais baixas de renda, como ocorre com os impostos indiretos, que incidem sobre o

consumo e não sobre a renda. Dessa forma, verifica-se que esse sistema, ao contrário do progressivo, favorece uma concentração de renda nas classes de maior poder aquisitivo.

Em tempo, Luana Priscilla Carreiro Varão Leite ilustra, por meio de uma tabela, a aplicação dos sistemas de tributação proporcional, progressivo e regressivo e seus efeitos sobre as classes de rendas. Na tabela, divide-se a população, hipoteticamente, em quatro classes de renda (A, B, C e D), com rendas que variam de 1.000 até 4.000. Nas colunas de alíquotas são simuladas alíquotas diferentes em cada sistema de tributação. Nas colunas “Total do Imposto”, mostram os valores a serem pagos de imposto por cada classe de renda e as colunas “Renda Líquida”, ilustram quanto renda bruta menos o imposto pago (2011, p. 26).

**Tabela 1: Aplicação do sistema de tributação proporcional, progressivo e regressivo**

Classes de Renda	Sistema Proporcional				Sistema Progressivo			Sistema Regressivo		
	Renda Bruta (R\$)	Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida	Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida	Alíquota	Total do Imposto	Renda Líquida
A	1.000	10	100	900	10	100	900	40	400	600
B	2.000	10	200	1.800	20	400	1.600	30	600	1.400
C	3.000	10	300	2.700	30	900	2.100	20	600	2.400
D	4.000	10	400	3.600	40	1.600	2.400	10	400	3.600
Total	10.000		1.000	9.000		3.000	7.000		2.000	8.000

Fonte: RIANI, 2009, *apud*, LEITE, 2011, p. 26

Nota: Elaboração própria.

Depreende-se que, havendo a aplicação do sistema tributário progressivo, a distância entre a menor e maior renda líquida diminui-se, ou seja, proporciona-se uma maior “equidade econômica”, considerando que no sistema regressivo, o inverso ocorre, quando resulta na tendência de aumento da inequidade.

## 2.2 A desigualdade social e os reflexos na tributação

Note-se que os sistemas de tributação variam em razão da carga tributária aplicada a cada parcela da população, isso ocorre em decorrência das diferentes rendas dos contribuintes.

De acordo com o site *BBC*, a base da pirâmide social é, proporcionalmente, o grupo que mais paga imposto no Brasil. Sendo assim, os ricos tendem a esquivar-se dessa margem. Quanto ao IR, por exemplo, tem-se que o imposto é progressivo, isto é, mais justo, contudo, há uma ressalva, pois entre os brasileiros com maior renda, o IR acaba beneficiando os mais ricos, de modo que quem mais paga é a classe média assalariada, aquela que tem carteira assinada (MOTA, 2020).

“A questão é que apesar das fortunas, estampadas em números do ranking dos bilionários da revista Forbes, investidores só pagam impostos quando vendem seus ativos”, essa foi a declaração da Revista *Veja*, na matéria escrita pelo autor Josette Goulart, em junho de 2021.

Ainda, “pelas contas feitas com base nos documentos detalhados da Receita Federal americana e informações públicas, a agência chegou à conclusão que milionários como Warren Buffett paga 0,1% de imposto. Jeff Bezos, cerca de 14%”, considerando que no Brasil também aplica-se a mesma lógica empregada nos EUA (*ibidem*, GOULART, 2021).

Isto ocorre por um simples motivo: classes mais favorecidas economicamente são, em sua maioria, isentas do pagamento de certos tributos ou beneficiadas pela diminuição da carga tributária. Logo, proporcionalmente, os “ricos” pagam menos tributos que os “pobres”.

Para além da tributação desigual no Brasil, de acordo com Janguê Diniz, não há uma distribuição igualitária das receitas tributárias, de modo que inexistem sistemas justos em favor das unidades federativas economicamente mais frágeis ou menos privilegiadas, o que dificulta o acesso, por parte do cidadão, aos serviços públicos com o padrão mínimo de qualidade e que deveria ser disponibilizado através da cobrança desses impostos (2012).

No caso dos países europeus, a tributação ocorre principalmente sobre a renda, para depois recair sobre as contribuições sociais e por último sobre o consumo, e, portanto, mais justa do que a tributação que ocorre no Brasil. Ocorre que, no nosso

país tem-se uma carga tributária de país europeu, acima de 30% da renda, mas uma estrutura fiscal que privilegia mais os ricos do que as classes média e baixa, visto que a tributação sobre o consumo pesa mais sobre a população de menor renda, ou seja, faz com que quem ganhe menos acabe pagando mais tributos, pois não se tem como diferenciar tributação sobre alimentos que é pago pelo pobre ou pelo rico, já que ela é exatamente a mesma, motivo que torna o sistema tributário injusto (*ibidem*, DINIZ, 2012).

Como já relatado, o fato de as receitas tributárias do país não serem distribuídas igualitariamente entre os estados e municípios, que dificulta o acesso a serviços públicos com padrão mínimo de qualidade, principalmente em cidades e estados mais frágeis economicamente, considerando que o sistema de repartição de receitas tributárias não está alinhado ao propósito constitucional, como relata Rafael Vasconcellos de Araújo Pereira, no trabalho de conclusão de Mestrado (2014, p. 13).

Além da complicação inserida pela alta carga tributária, outra dificuldade evocada pelas empresas em pagar tributos é a natureza complexa do sistema, com superposição de incidências e um elevado nível de prolixidade. Isto é, “o grande número de tributos, alíquotas, regras e formas de arrecadação existentes no país, tornam o sistema extremamente complexo e pouco transparente”, o que implica em custos elevados e uma burocracia excessiva e desnecessária para as empresas. Tem-se hoje, que os cidadãos pagam em média 38 tipos de impostos e as empresas cerca de 59 (IBPT, 2008, *apud*, LUKIC, 2017, p.16-17).

Um estudo realizado pela FIPE, acerca das obrigações fiscais secundárias, apurou-se que estas custam, em média, entre 0,33% e 1,7% das receitas totais das empresas. A burocracia ocupa 7% do tempo administrativo das sociedades, contra 4,1% das sociedades da América Latina (*apud*, LUKIC, 2017, p.16-17). De acordo com o Banco Mundial, no Brasil uma empresa gasta 2.600 horas cada ano para a cobrança de impostos sobre o comércio, os salários e os lucros, contra uma média de 500 horas na maioria dos países estudados (World Bank Group, 2009, *apud*, LUKIC, 2017, p.16-17).

Nas palavras de Ives Gandra Martins, é um fato que qualquer homem encontre-se tendencioso a situações em que tenha de recolher tributos, o que ocorre principalmente quando ele se vê diante de um novo negócio ou de uma



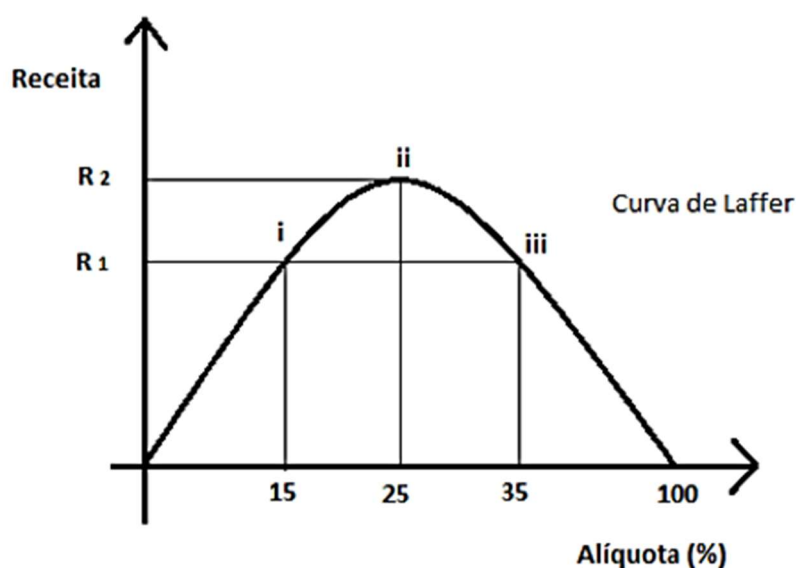
reestruturação do seu patrimônio, perante o que, dentre mais de uma alternativa possível, certamente ele vai escolher a que lhe apresente maior segurança e maiores consequências econômicas, inclusive sobre o ponto de vista tributário. De igual modo, principalmente nas sociedades empresárias, quando da sua organização ou de alguma reorganização, inclusive quando vai adentrar em novos negócios ou outros tipos de expansão (2012, p. 445).

Ao lado das considerações das atividades possíveis e das suas consequências nas relações privadas, necessariamente é considerado o encargo tributário derivado de uma delas. Nem seria de se esperar outro comportamento, já que, por destinação ou definição legal, essas pessoas jurídicas visam (tem por finalidade) congregiar esforços e recursos dos seus sócios para a obtenção e a partilha de lucros, os quais serão tanto maiores, quanto menores forem seus custos e despesas, inclusive de natureza tributária (*ibidem*, 2012, p. 445).

A tributação pode ser facilmente ilustrada por meio da Curva de Laffer, que foi desenvolvida pelo economista norte-americano, Arthur Laffer, a fim de explicar, por meio de uma parábola, a relação do percentual de alíquota aplicado e a arrecadação tributária do Governo (Giambiagi, 2000, *apud* LEITE, 2011, p. 26).

O eixo horizontal representa o valor percentual da alíquota tributária, enquanto o eixo vertical mostra a arrecadação do governo.

Figura 1: Curva de Laffer



Fonte: GIAMBIAGI E ALÉM. 2000, p.41, *apud*, LEITE (2011, p. 26)

Veja que a maior receita será atingida quando o percentual da alíquota corresponder a 25%. Contudo, em dado momento, a curva de Laffer atingiria seu ponto máximo, e a partir daí, a alta tributação passaria a comprometer as forças de oferta e demanda na economia.

As consequências da alta carga tributária são as pessoas e empresas produzirem menos e sonegarem mais. Desse modo, o governo recolheria cada vez menos impostos, até atingir zero de arrecadação quando se valesse da alíquota de 100%. Portanto, quando a alíquota for 100%, a receita será zero.

Ainda, é notável que quando os percentuais de alíquotas utilizados forem 15% e 35%, respectivamente, os valores resultantes de ambas receitas serão idênticos.

A expectativa da curva de Laffer é que o aumento progressivo da alíquota resultaria no aumento proporcional da arrecadação, entretanto, chega um ponto que arrecadação despenca, pois torna-se inviável à sociedade.

O princípio apresentado na ilustração acima (vide Figura 1: Curva de *Laffer*), fomenta que exista um nível máximo da alíquota que maximiza a receita do governo e ao ultrapassar esse nível, a receita diminui devido aos desestímulos por parte dos contribuintes em pagar os tributos.

A consequência é a prática evasiva, bem como o aumento da prática de atividades informais. Na figura acima, hipoteticamente, o nível máximo da alíquota seria 25%, uma alíquota maior que essa, reduziria a receita do governo.

Tem-se que o contribuinte dá-se por insatisfeito diante da tributação desigual e passa a evadir, bem como sequer tem conhecimento que a lei proporciona medidas capazes de diminuir a carga tributária, e, também, passa a evadir pelo desconhecimento da norma.

Será apresentado adiante um mecanismo efetivo para organização e gestão do pagamento tributário, denominado de planejamento, ocasião em que explica-se a melhor estratégia a ser adotada pelas empresas, bem como por pessoas físicas, em um país onde a maioria dos custos da população é referente ao pagamento de tributos.

## 2.3 Elementos da tributação

### 2.3.1 Fato Gerador

Decerto que, uma vez realizado o fato gerador, nasce para o contribuinte o dever de pagar tributo, estando, nesta oportunidade, constituída uma obrigação tributária. Logo, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, como explica o brilhante Doutrinador, Leandro Pausen (2017. P. 31).

Mas o que é o fato gerador?

Fato gerador é uma situação descrita em lei que, uma vez realizada, dá origem a uma obrigação tributária. Os tributos pagos por pessoas e empresas têm um fato gerador que deu origem. Logo, um imposto, por exemplo, não pode ser cobrado se o fato gerador não tiver acontecido.

O art. 116, do CTN prevê:

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

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

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

Não obstante, depreende-se da Doutrina que este conceito não é matéria pacífica entre os hermeneutas, isto porque parte utiliza expressões diversas para designar tais situações. Segundo Regina Helena da Costa, fato gerador “in abstracto” é, prontamente, substituído pelas expressões hipótese de incidência ou hipótese tributária, que não deixam dúvidas quanto ao conceito a que se referem, notadamente o da situação hipotética. E o fato gerador “in concreto” é designado por

fato imponible ou fato jurídico tributário, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto (2013, p. 115).

No mesmo sentido:

Fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, conforme a redação do art. 114 do CTN. Isso porque não se pode deixar de exigir o tributo quando o fato corresponda à hipótese de incidência, tampouco entender que seja devido relativamente à situação não abarcada por ela. Para que incida a norma, é imprescindível e basta que ocorra o que ela prevê como situação geradora da obrigação tributária; nada mais, nada menos.

Fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, conforme dispõe o art. 115 do CTN (PAUSEN, 2017, p. 207).

Havendo hipótese de incidência e sendo o crédito tributário constituído/lançado, nascerá a obrigação tributária e o Fisco irá autuar o sujeito ou contribuinte, sendo este um meio administrativo de “avisar” o indivíduo acerca da cobrança, dando-lhe, ainda, a oportunidade de impugnar a existência do crédito tributário. Regina Helena da Costa adverte que, não há que se confundir o auto de infração com o ato de lançamento de ofício, pois constituem atos administrativos diversos, com propósitos distintos (2013, p. 140).

O fato é que a possibilidade da administração pública desconsiderar atos de natureza dissimulada abre margem para a interpretação mais favorável ao fisco, podendo, inclusive, tributar fatos geradores sem previsão normativa, ao entender adequada a utilização da analogia, ainda que o emprego de métodos análogos não possa resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

### **2.3.2 Obrigação Tributária**

Como esclarecido no tópico anterior, o pagamento de tributos não ocorre em razão da vontade do contribuinte, mas fruto tão somente da imposição do Estado, ente dotado de soberania.

Hugo de Brito Machado explica que uma vez ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém, sendo este o sujeito passivo da obrigação tributária, e o direito do Estado, que por sua vez, ocupa a posição de sujeito ativo da relação. Conseqüentemente, “o dever e o direito são efeitos da incidência da norma” (2010, p.112).

Com efeito, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória, ocasião em que a primeira será sempre uma obrigação de dar dinheiro, considerando que este “dar” não tem o sentido de doação, mas de adimplir o dever jurídico, enquanto que a segunda não tem cunho patrimonial, tratando-se, portanto, de uma obrigação de fazer.

Em síntese:

[...] a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação. Na obrigação tributária existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível. (MACHADO, 2010, p. 123).

Baseando-se no Código Tributário Nacional, com fulcro no art. 113, §1º, a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e sempre com conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No mesmo sentido, o §1º do art. 113, do CTN, dispõem que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”; enquanto o § 2º do mesmo artigo prevê que “a obrigação acessória decorre da

legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Assim, como previsto no art. 139 do CTN: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Portanto, crédito tributário é a prestação pecuniária do tributo ou da penalidade pecuniária. Desse modo, é possível concluir que a obrigação tributária principal decorre de lei e tem por finalidade dar dinheiro aos cofres públicos (KADOMOTO, 2018, p. 5).

### **2.3.3 Sujeitos**

De acordo com o art. 119, do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Lado outro, nos termos do art. 121, do CTN, “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Com efeito, estabelecida a relação tributária, tem-se que o sujeito ativo da obrigação é o Fisco/Estado/Poder Público, enquanto o sujeito passivo, por sua vez, é posição ocupada pelo Contribuinte.

O fisco atua de acordo com os ditames da Constituição, posto que sua competência é limitada. No Brasil, a competência tributária é exercida através do Poder Legislativo, tendo em vista que o diploma constitucional adota o princípio da legalidade tributária.

Para cumprir certas funções, o Estado tem a seu dispor o poder de instituir tributos. Por se tratar de um Estado Democrático de Direito, este poder tributário encontra fundamento, e limites, na lei — no caso do Brasil — prioritariamente na Constituição Federal (LUKIC, 2017, p. 5).

Ainda, nas palavras de Hugo de Brito Machado, o sujeito ativo não necessariamente será o titular da competência para instituir o tributo, uma vez que o mesmo pode ter recebido - de quem tenha essa competência - delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo (2010, p. 146).

O sujeito passivo da relação, na qualidade de contribuinte, será aquele prestes a cometer atos de evasão ou de elisão, enquanto o Fisco, na posição de sujeito ativo do vínculo estabelecido, estará encarregado de fiscalizar a legalidade dessas condutas.

Advinda a inovação promovida pela a Lei Complementar nº 104, editada em 10 de janeiro de 2001, o parágrafo único encarregou-se de autorizar o fisco a desconsiderar atos ou negócios jurídicos de origem duvidosa, isto é, 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”, nos termos previstos na lei.

Assim, para Saldanha Sanches, o planeamento fiscal consubstancia-se em um mecanismo de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento, pelo motivo deste estar ligado a uma obrigação tributária “ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”, e, portanto, tidas como práticas elisivas (p. 21).

### **3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

No tópico 3 e seus desdobramentos serão abordados o conceito e demais definições do planejamento tributário e a dicotomia “elisão x evasão”, contudo, é imperioso

destacar que a definição de elisão, tal como da evasão, não é uma discussão pacífica. Por isso, a vertente adotada pelo trabalho vai de encontro com o entendimento doutrinário majoritário.

Pois bem, o Planejamento Tributário tem como objetivo reduzir o montante dos tributos recolhidos antes da ocorrência do seu fato gerador. Em razão de sua aplicação, o profissional contábil, bem como o advogado tributarista, são responsáveis por elaborar este planejamento, tendo em vista o conhecimento necessário que pode auxiliar na tomada de decisões.

Sendo uma realidade brasileira, a alta carga tributária acarreta o fechamento de muitos empreendimentos, pois esta é uma das maiores dificuldades de sobrevivência das organizações (CAMPOS, 2016). Além desta dificuldade, a alta carga tributária pode comprometer também a competitividade entre as empresas.

Por tantos motivos, surge a necessidade de planejar uma economia tributária de maneira “legal” para a sobrevivência das organizações. O Planejamento Tributário surge de forma que respeitando a lei integralmente, seja possível a partir de então, diminuir os valores relacionados com a carga tributária. Isto é possível através da “existência de lacunas (brechas) na lei que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei”. (FABRETTI & FABRETTI, 2011, p. 144).

O planejamento tributário traduz-se exatamente como a organização do patrimônio dos negócios e dos atos do indivíduo e das empresas de maneira a evitar ou reduzir o peso dos tributos, torna-se indispensável (MARTINS, 2012, p. 445).

Neste compasso, Edmar Oliveira Andrade Filho define o Planejamento Tributário, tratando-se de “uma técnica de prospecção de alternativas de redução de carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor” (2015, p. 16).

Na visão de Leandro Pausen, “o planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos”, de modo que “a compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do planejamento tributário exigem a ponderação do livre exercício de atividade



econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro” (2017, p. 210).

Vale salientar que o planejamento tributário não é apenas destinado às empresas, tendo em vista que a busca da menor carga tributária pode se dar por pessoas físicas, não sendo, ainda, necessária a existência de vínculo com empresas. Um exemplo simples e cotidiano ocorre quando um indivíduo vai ao mercado e, após uma pesquisa, compra o produto de menor valor (FILHO, 2015, p. 16).

A doutrina defendida por Marco Aurélio Greco estabeleceu fases evolutivas do planejamento tributário. A primeira fase concretizou-se como a divisão entre o lícito e o ilícito. É o que o autor chamou de fase da liberdade, salvo simulação. Se o planejamento fosse lícito, estaria abarcado pelo ordenamento jurídico e somente seria alvo de investidas do Fisco se houvesse simulação. A segunda fase, denominada liberdade, salvo patologias, passa a analisar casos de fraude à lei, abuso de formas e manteve a simulação, mas com vistas para o motivo ou propósito negocial. A terceira e atual fase concede relevância à solidariedade social como parte da capacidade contributiva. Nesta fase, a liberdade do contribuinte é mitigada pelas mesmas patologias das anteriores, mas com o ingrediente do dever de pagar tributos (2011).

Assim, a economia fiscal trata-se do exercício do direito à liberdade de planejamento dos negócios, com intuito de alcançar a menor tributação possível, sem violar a legalidade e o quanto definido pela ordem jurídica.

Em síntese, tal instituto é exercido dentro da ampla possibilidade de uso, gozo, disposição dos elementos patrimoniais e sob o amparo da liberdade das ações ou omissões da pessoa do proprietário, tudo como melhor lhe aprouver, desde que observadas as prescrições das leis a eles aplicáveis dentro da ordem constitucional, conforme extrai-se dos ensinamentos da ilustre Ives Gandra da Silva Martins (2013, p. 460).

Marco Aurélio Greco ensina que, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos, sendo eles lícitude e validade, nem assim o contribuinte pode agir ao seu bel-prazer, pois sua ação deverá ser vista

também da perspectiva da capacidade contributiva, que por sua vez assume tal relevância por ser princípio constitucional previsto no §1º do art. 145 da CF/88, constatação a partir da qual nasce a importante discussão quanto à sua eficácia jurídica e à identificação dos seus destinatários (2011, p. 319-320).

Como princípio constitucional, consagra uma diretriz positiva a ser seguido, um valor — tal como os demais previstos na CF/88 — perseguido pelo ordenamento e do qual as normas e regras são instrumentos operacionais de aplicação. Daí o debate sobre planejamento tributário dever, ao mesmo tempo, considerar e conjugar tanto o valor liberdade quanto o valor solidariedade social que dá suporte à capacidade contributiva (*Ibidem*, 2011, p. 319-320).

Por sua vez, segundo dados da Revista Científica da Faculdade de La Salle Manaus-AM (2017, p. 52), são finalidades do planejamento tributário:

1. Evitar a incidência do fato gerador do tributo, através de mudanças na forma de tributação, entre outras alternativas;
2. Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo, encontrando formas lícitas nas quais seja possível evitar o pagamento parcial ou total de impostos ou tributos;
3. Retardar o pagamento do tributo, adiando o seu pagamento, sem a ocorrência da multa, ou seja, conhecer as situações de postergação do recolhimento dos impostos permitidas por lei;
4. Preparar a empresa para investimentos futuros, já que uma empresa com um controle e um planejamento eficazes demonstra equilíbrio em seus resultados, estando assim preparadas para novos investimentos.

De acordo com Nilton Latorraca (2000), um Planejamento tributário estratégico guarda como objetivo o desenvolvimento de suas atividades, preventivamente, focado na economia de tributos, visando atender as possíveis formas de legislação fiscal, projetando de forma clara os atos e fatos administrativos deixando transparentes para todos os envolvidos os ônus tributários em cada uma das opções legais. Analisando as várias opções dispostas pela norma, “o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”.

De acordo com a visão do autor, o planejamento discutido é o resultado da adesão de sistemas legais que visam diminuir o recolhimento de tributos, feita uma análise para apurar-se o grau de onerosidade entre os regimes tributários aplicáveis às

empresas. Posteriormente, sugere-se a escolha da opção menos onerosa, e, portanto, melhor aplicada.

Nestes moldes ao dar início ao Planejamento Tributário, deve ser feita uma revisão fiscal, na qual o profissional deve aplicar os seguintes procedimentos:

1. Identificar a origem de todas as transações realizadas pela empresa, através de um levantamento histórico, escolhendo a ação que trará menos ônus para os fatos futuros;
2. Analisar se houve recolhimento a maior ou cobrança indevida de tributos após a verificação da ocorrência de todos os fatos geradores dos mesmos;
3. Verificar a existência de ação fiscal sobre os fatos geradores descaídos, já que os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. Calcular e analisar anualmente qual a forma de tributação menos onerosa para a empresa;
5. Identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa através do levantamento do montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos. Surgindo a necessidade, o profissional pode ainda adotar outros procedimentos considerados importantes para o planejamento do trabalho (D'AGOSTINI, LUMMERTZ, VECCHIA, 2017, p. 52).

Esta aplicação exige que seja feita uma análise acerca das modalidades de tributos federais, estaduais e municipais, devendo ser considerado o porte, a amplitude de negócios, e a situação econômica da empresa, para que possa ser escolhida a melhor forma de recolher impostos com menos despesas, de acordo com ENDEAVOR, uma organização voltada ao apoio de empreendedores de alto impacto ao redor do mundo.

Na visão de Francineide Borges Lima e Ana Maria da Paixão Duarte, autoras da *Qualitas Revista Eletrônica*, existem três modalidades de Planejamento Tributário: a contar pelo 1) Planejamento Estratégico, 2) Planejamento Tático e 3) Planejamento Operacional (2007, p. 7).

O Planejamento estratégico é dado pela instauração de processo administrativo para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, com objetivos de ser atingido através de ações a longo prazo (LIMA, et al, 2007, p. 7).

Enquanto o planejamento estratégico se estende a prazos longos, o tático se limita a prazos médios divididos em departamentos na organização. Neste sentido, conclui-se que o planejamento tático é uma ramificação do planejamento estratégico em sua execução. “O planejamento tático tem por objetivo otimizar determinada área de

resultado e não a empresa como um todo. Portanto, trabalha com decomposição dos objetivos, estratégias e políticas estabelecidos no planejamento estratégico” (OLIVEIRA, 2001, p. 48, apud, LIMA, DUARTE, 2007, p 7).

Por sua vez, o Planejamento operacional executa a metodologia estabelecida para o desenvolvimento dos planejamentos estratégico e tático, com realizações a curto prazo (*ibidem*, LIMA, et al, 2007, p 7).

Nestes moldes, nos termos explicados pela ENDEAVOR, os principais passos para efetivar o planejamento tributário, é, em ordem de importância, ter em mãos a expectativa de faturamento de sua empresa; buscar ajuda de especialistas no tema; análise criteriosa dos valores que serão gastos, do lucro que se pretende, do que irá ser cobrado e gasto com tributos.

Ainda, tem-se que o Planejamento Tributário de uma empresa se inicia pela escolha do regime de tributação do Imposto de Renda, que determinará a forma de apuração e recolhimento de outros tributos como a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e a PIS/COFINS, como explica a Professora Melina Rocha Lukic (2017, p. 94).

O ponto crucial para uma boa economia de tributos é a escolha da forma de tributação mais vantajosa para empresa levando em consideração as operações da mesma e os regimes de tributação permitidas pela legislação.

Note-se que a intenção com o planejamento é a adoção de medidas legais e capazes de diminuir a carga tributária.

Uma vez exposta a temática, faz-se cristalino os benefícios sopesados com a prática elisiva, contudo, e se essas medidas fossem ameaçadas com o advento de uma novidade normativa?

Esta foi a matéria debatida na ADI 2.446 com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, denominado de “norma geral antielisão”, como será abordado nos tópicos seguintes.

### **3.1 Elisão Fiscal**

Antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o chamado planejamento tributário preventivo, produz a elisão fiscal, ou seja, a redução tributária dentro da legalidade. Um mal planejamento pode levar a uma evasão fiscal, denominada crime de sonegação fiscal, por exemplo, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, ideia pregada na Revista Científica da Faculdade de La Salle Manaus-AM (2017, p. 49).

Entende-se por Elisão o ato ou efeito de elidir, isto é, eliminar, suprimir, como uma espécie de fuga ao tributo. Logo, a expressão elisão fiscal é preferencialmente utilizada para tratar sobre procedimentos legítimos, possibilitando ao contribuinte, no intuito de fazer reduzir o ônus tributário, ou, ainda, significando a possibilidade de diferimento de obrigações fiscais, afinando-se à ideia de planejamento tributário (COSTA, 2014, p. 117).

Também, a elisão fiscal é definida como a economia tributária lícita, ou seja, o ato de aproveitar aquilo que denomina-se “brechas da lei”, que por equívoco ou outro motivo ali foram inseridas pelos legisladores, na medida em que os contribuintes possam se aproveitar da situação e com isso reduzirem os valores a serem recolhidos aos cofres públicos, o que é benéfico.

O planejamento da elisão fiscal representa e manifesta o exercício do direito de proteção contra a subtração tributária, até onde for possível ao proprietário, por exemplo, seja a proteção total através da elisão de um fato gerador, ou, até mesmo, a proteção parcial através da redução do ônus decorrente de um fato gerador futuro que não seja evitado. Esse instituto deriva do direito de valorização do patrimônio através do seu emprego com a maior economia fiscal possível (MARTINS, 2013, p. 460).

De pronto, a elisão contrapõe-se ao confisco de bens patrimoniais por via de tributação confiscatória. Caso alguém fosse obrigado por lei a praticar os fatos geradores, de confisco se trataria, disfarçado de tributo, e nenhuma garantia haveria para a propriedade privada. Significa dizer que a falta de liberdade para praticar ou não os atos que caracterizam um fato gerador, corresponderia à instituição direta e inelutável da obrigação de entregar bens particulares ao domínio público, isto é, equivaleria ao confisco (OLIVEIRA, 2010, p. 7).

Para Gilberto Luiz do Amaral (2002, p.49):

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Por tais motivos, apesar da semelhança nas nomenclaturas, não deve ser confundida com a evasão, ou a, até mesmo com a elusão, ao passo em que esta resta configurada pelo abuso de forma, prática vedada pelo ordenamento jurídico pátrio. Mais uma vez, é de suma importância chamar atenção ao dissenso doutrinário sobre as definições abaixo, de modo que a corrente adotada pelo trabalho será sempre a vertente majoritária.

**Tabela 02: Diferenciação das figuras elisão/evasão/elusão**

	Ocorrência do fato gerador/Nascimento da obrigação tributária	Licitude do atos
Elisão/Planejamento	Antes	Lícitos
Evasão	Antes ou depois	Ilícitos
Elusão	Antes, mas com posterior descaracterização	Lícitos, mas com fraude à lei ou abuso de direito

Fonte: LUKIC, 2017, p. 32

Nota: elaboração: própria

Em resumo, a elisão fiscal deve ser realizada por profissionais capacitados, a saber, contadores ou seus Advogados, sobretudo da área tributária, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com fito em evitar a incidência tributária e, portanto, não existindo a necessidade do pagamento do tributo.

Este critério cronológico preconiza que a elisão deve sempre ocorrer antes da realização da hipótese de incidência tributária. Noutra giro, a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta, podendo ser este o

critério objetivo de distinção, que por sua vez, foi introduzido no Brasil por Rubens Gomes De Sousa, tendo prestado a seguinte definição:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal (1998, p. 174)

Com efeito, existem duas modalidades de elisão, podendo ser induzida pela lei, ocasião em que o próprio ordenamento jurídico manifesta disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas, como na Zona Franca de Manaus, como explica André Mendes Moreira, Advogado, Professor, Mestre em Direito Tributário e Doutor em Direito Econômico e Financeiro (2019, p.7).

Lado outro, existe a elisão por lacuna na lei, sendo esta a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica, caracterizada pela redução do ônus tributário (*ibidem*, MOREIRA, 2019, p.7).

Em apertada síntese, o intuito de reduzir ou isentar o tributo, parte da vontade clara e consciente do legislador de oportunizar ao contribuinte alguns benefícios fiscais, a exemplo dos incentivos fiscais, como um modo de incentivar a atividade econômica desempenhada e a geração de empregos, tal como também ocorrerá elisão mediante a descoberta de lacunas na legislação, visando evitar a realização de certo fato gerador, impedindo, portanto, o nascimento da obrigação tributária.

Neste caso, veja-se que o planejamento tributário é um grande aliado da Elisão fiscal, pois consiste na estratégia de prever a ocorrência de uma situação que enseja

a cobrança de tributo, a fim de diminuir os custos tributários de uma empresa, sendo, por fim, escolhido de acordo com a maior adequação ao negócio em questão.

Apesar das inúmeras definições, o conceito de elisão ainda não é inteiramente pacífico, todavia, quando o assunto é o parágrafo único do art. 116 do CTN, as divergências doutrinárias são expressivamente menores, por tratar-se de uma tentativa do fisco de reduzir as possibilidades dos contribuintes em cometer elisão, sendo, nas palavras dos juristas, um mecanismo para restringir o planejamento tributário autorizado por lei.

### **3.2 Evasão Fiscal**

De pronto, na evasão fiscal, ao contrário da elisão fiscal, utiliza-se de meios ilícitos, considerados crimes contra a ordem tributária, notadamente fraude, sonegação e/ou simulação, na manifesta intenção de ocultar ou diminuir o montante de dinheiro que deve ser entregue ao governo na forma de tributos.

Segundo Heleno Tôrres, por evasão fiscal “deve-se entender o fenômeno que decorre de uma conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial” (2003, p.178).

Isto é, a evasão consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei ou o regulamento fiscal pátrio, com fito em minorar o peso da tributação, em prol do objetivo final.

Sampaio Dória conceitua a evasão fiscal como: “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária (...) fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação”.

Logo, pode ser uma supressão, uma redução de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, ou, até mesmo, uma fraude nos registros contábeis, almejando esconder ou omitir informações capazes de diminuir a carga tributária devida ao fisco, o que configura, na maioria das vezes, crime fiscal, uma vez que ilícitos os meios empregados para o feito, de acordo com a Lei nº 8.137/90.



Inclusive, o art. 1º, do dispositivo retro mencionado, prevê que:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A prática de evasão é considerada crime contra a ordem pública, que por sua vez são ações unilaterais ou bilaterais executadas com o intuito de alterar a realidade dos fatos, visando não pagar o tributo devido ou retardar o seu pagamento, enquanto a evasão ilícita consiste na economia fiscal, a qual comumente denominamos de elisão fiscal.

Como espécie de penalidade, a redação do art. 149, inciso VII, do CTN autoriza o lançamento de ofício “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. A ideia perpassada no dispositivo remete à hipótese em que pretende o contribuinte enganar o Fisco. Na fraude, ocorre falsificação material ou ideológica de documentos, em regra, enquanto na simulação ocorre um defeito do ato jurídico, sendo uma declaração enganosa da vontade, com previsão legal nos arts. 102 a 105, do CC/2002.

Orlando Gomes explica que, ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros" (1983, p. 374).

No mesmo sentido, o parágrafo único do art. 116 do CTN (incluído pela LC 104/01), ponto central do tópico seguinte e objeto da ADI 2.446, dispõe no sentido de que:

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.

De forma sintética, dissimular é ocultar, esconder, encobrir. Desse modo, o Fisco poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos cujo conteúdo não corresponda à sua aparência e à real intenção do contribuinte.

Há de se observar que o artigo supra exige que o ato tenha o efeito de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que configuram a hipótese de incidência e que o ato tenha sido praticado com tal finalidade, sendo, de pronto, a simulação.

Em verdade, todo esse conjunto é um problema que atinge a economia do Brasil em âmbitos diferentes, isto porque, diminuída a tributação ilicitamente, resulta em um nível de arrecadação inferior àquele previsto, colocando em risco o desenvolvimento da economia, além de tornar-se arma de concorrência desleal entre as empresas, sobretudo considerando que a informalidade de algumas empresas pode arruinar a desenvoltura das demais empresas do ramo.

O que é esperado pelo sistema tributário é que a população pague seus tributos e que o montante arrecadado seja destinado ao bem-estar e à satisfação das necessidades do contribuinte, todavia, na prática o sistema tributário brasileiro é bem diferente, em decorrência principalmente dos fatores mencionados acima, sendo a arrecadação a menor dos tributos pelos contribuintes, por motivos ilícitos (LEITE, p. 80).

Serão tratadas no tópico adiante, as espécies de evasão e será possível observar, ainda mais adiante, como funciona o cometimento de evasão na prática, conforme serão elucidadas as modalidades mais recorrentes.

Em tempo, um dos mais corriqueiros exemplos de evasão, dá-se mediante ausência de emissão da Nota Fiscal na venda de determinada mercadoria, e, de pronto, estamos diante da ocultação do fato gerador por não emitir o documento fiscal.

Logo, o fato gerador é a venda ocorrida e, assim, o contribuinte é obrigado a produzir a emissão da Nota Fiscal, o que cria para ele a obrigação do pagamento do tributo. Entretanto, ao mascarar a venda realizada, pois não emitida a Nota Fiscal, encontra-se um meio de omitir a ocorrência da venda, alterando, por fim, o valor do faturamento, e, conseqüentemente, o valor a ser arrecadado na tributação.

Neste compasso, analisando a evasão fiscal do ponto de vista ético, foram feitos inúmeros estudos, visando apurar aspectos éticos relacionados à sonegação junto a contribuintes de países, religiões, idades e gêneros diferentes.

Dados coletados por uma investigação mundial sobre valores socioculturais e políticos, o *World Value Survey* indicam que no Brasil há uma maior predisposição ao não pagamento de impostos. Questionados se achavam justificável sonegar impostos, caso tivessem chance, os brasileiros mostraram uma média de concordância superior a 49 dos 54 países em que a pesquisa foi feita, entre os anos de 1995 a 1999. Diante de tal constatação, cabe a pergunta: que aspectos éticos levam os brasileiros a posicionar-se a favor da evasão? E ainda: características pessoais tais como sexo, idade, e formação profissional impactam tal posicionamento? Esses foram os questionamentos levantados por alguns profissionais da área do negócio, no artigo *A Ética da Evasão Fiscal: um Estudo Comparativo de Profissionais e Estudantes da Área de Negócios* (BERGER, DALLAPICULA, ALENCAR, DALMÁCIO, 2009, p. 2).

Neste sentido, com respaldo nos números apurados pelos autores citados acima, foi realizada uma pesquisa ética, relacionando os números de pessoas que cometem evasão fiscal a uma característica específica de dado grupo, conforme serão discriminados os resultados abaixo.

**Tabela 3: Avaliação por gênero**

Questão	Tipo de Avaliação da Evasão/Ética	Homens	Mulheres
1	Impostos Altos	3.60	3.34
2	Aceitação do Governo	2.27	2.66
3	Tributo Injusto	3.83	3.29
4	Desperdício	3.90	3.50
5	Há prudência no Gasto	2.68	2.70
6	Desaprovação dos Investimentos	2.86	2.74
7	Projetos Dignos	2.90	2.56
8	Não há benefício próprio	2.86	2.75
9	Investimento em Benefício único	2.72	2.57
10	Igualdade na Contribuição	2.82	2.51
11	Corrupção política	3.60	3.54
12	Risco do Fisco	2.78	2.57
13	Apoio a Guerra injusta	3.32	3.27
14	Impossibilidade de pagamento	3.30	2.88
15	Disparidade entre Contribuintes	2.51	2.38
16	Judeu na Alemanha Nazista	3.29	3.90
17	Discriminação Religiosa/Racial	3.30	3.48
18	Imposição Convicções Políticas	3.53	3.59

Fonte: BERGER, et al, 2009, p. 2

Nota: Elaboração própria

Há de se notar que o número de homens que cometem evasão é quase sempre superior ao número de mulheres que também praticam a conduta ilícita, exceto nas hipóteses de Aceitação do Governo, Judeu na Alemanha Nazista, Discriminação Religiosa/Racial e Imposição Convicções Políticas.

De acordo com Hermano Roberto Thiry-Cherques, essa diferença de resultados é proveniente do incremento da participação feminina no mercado de trabalho, bem como em razão:

[...] das necessidades econômicas de contribuição no orçamento doméstico, aumento da oferta de postos que exigem habilidades específicas, expansão da escolaridade requerida pelos novos processos produtivos, treinamento especializado, relação custo-benefício favorável, se comparada à remuneração paga aos homens, queda das barreiras culturais e institucionais (atribuída aos movimentos feministas dos anos 1960 e 1970), aumento da participação feminina na população total como consequência do aumento da expectativa de vida (que é maior nas mulheres) e outros fatores de menor importância (2003, p. 2-3).

Lado outro, quando o assunto é área de atuação, mais uma vez, os autores concluíram os seguintes resultados:

**Tabela 4: Avaliação por área de atuação/estudo dos entrevistados**

Questão	Tipo de Avaliação da Evasão/Ética	Contabilista	Administradores	Economistas
1	Impostos Altos	2,92	3,56	4,16
2	Aceitação do Governo	2,69	3,04	3,84
3	Tributo Injusto	3,12	3,86	4,56
4	Desperdício	3,31	3,85	4,56
5	Há prudência no Gasto	2,50	2,77	3,32
6	Desaprovação dos Investimentos	2,43	2,97	3,84
7	Projetos Dignos	2,51	2,72	3,48
8	Não há benefício próprio	2,53	2,88	3,72
9	Investimento em Benefício único	2,38	2,66	3,72
10	Igualdade na Contribuição	2,41	2,77	2,96
11	Corrupção política	3,12	3,84	4,56
12	Risco do Fisco	2,51	2,66	3,56
13	Apoio a Guerra injusta	3,26	3,22	3,56
14	Impossibilidade de pagamento	2,76	3,22	3,92
15	Disparidade entre Contribuintes	2,20	2,52	3,28
16	Judeu na Alemanha Nazista	3,23	3,77	5,08
17	Discriminação Religiosa/Racial	3,03	3,49	4,88
18	Imposição Convicções Políticas	3,18	3,71	4,92

Fonte: BERGER, et al, 2009, p. 2

Nota: Elaboração própria

Na tabela 4, é possível concluir que, de acordo com as profissões analisadas, a média de evasão é sempre crescente da esquerda para direita, dos Contabilistas aos Economistas.

A tabela 5, por sua vez, tratou de analisar os dados do cometimento de evasão, levando em consideração o critério “faixa etária”.

**Tabela 5: Média por faixa etária**

Questão	Tipo de Avaliação da Evasão/Ética	17-20	21-30	Acima de 31
1	Impostos Altos	3,10	3,46	3,37
2	Aceitação do Governo	2,73	3,03	3,20
3	Tributo Injusto	3,43	3,60	3,48
4	Desperdício	3,71	3,69	3,44
5	Há prudência no Gasto	2,53	2,80	2,75
6	Desaprovação dos Investimentos	2,51	2,88	3,44
7	Projetos Dignos	2,37	2,87	3,79
8	Não há benefício próprio	2,65	2,79	3,44
9	Investimento em Benefício único	2,45	2,66	3,27
10	Igualdade na Contribuição	2,49	2,68	3,13
11	Corrupção política	3,45	3,57	4,00
12	Risco do Fisco	2,41	2,69	3,48
13	Apoio a Guerra injusta	3,30	3,22	3,62
14	Impossibilidade de pagamento	3,14	2,84	3,82
15	Disparidade entre Contribuintes	2,20	2,49	2,89
16	Judeu na Alemanha Nazista	3,23	3,1	4,51
17	Discriminação Religiosa/Racial	3,03	3,27	4,17
18	Imposição Convicções Políticas	3,18	3,40	4,17

Fonte: BERGER, et al, 2009, p. 10

Nota: Elaboração própria

Nota-se que os jovens, especialmente entre 17-20 anos são, quase em sua unanimidade, menos propensos ao cometimento de evasões, ocasião em que os adultos, acima de 31, são menos avessos a executar a prática.

Neste caso, entende-se que os jovens tendem a praticar em menor escala a evasão, não por conhecer os riscos da prática, mas talvez por desconhecer a possibilidade da prática em si, por motivos de imaturidade.

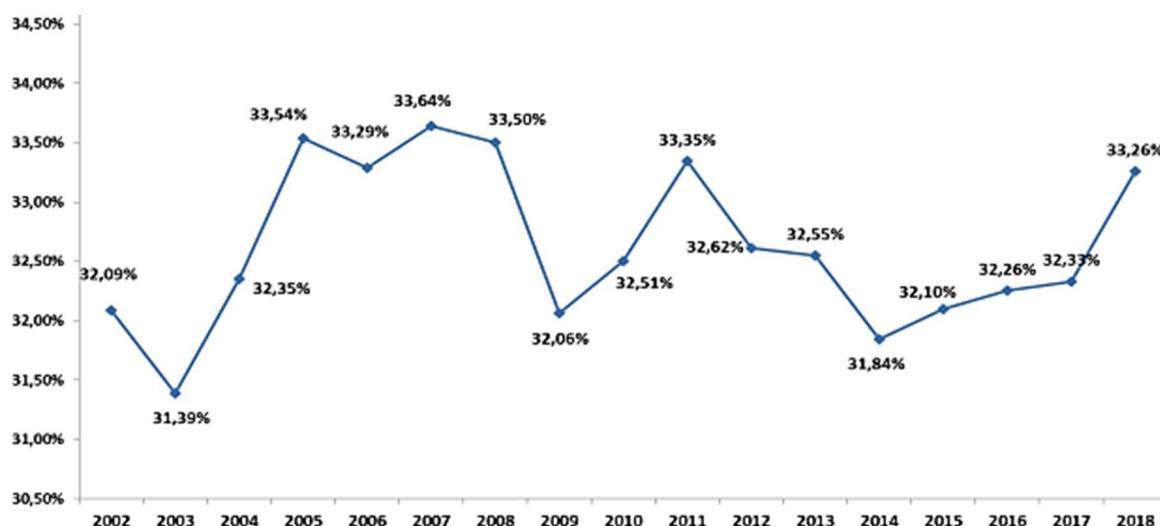
Em termos históricos, veremos a seguir um gráfico elaborado em 2018 pela Receita Federal, representando o aumento da carga tributária ao longo dos anos, ilustrando uma constante que influencia diretamente na evasão.

Notadamente entre 2002 a 2018, observa-se a presença de altos e baixos percentuais, no decorrer dos intervalos anuais. O cálculo da carga tributária é o resultado da relação estabelecida entre o total de arrecadação e a riqueza produzida no país (PIB) e busca analisar o fluxo de recursos financeiros direcionados da sociedade para o Estado.

Nos termos informados pela Receita Federal, o valor da carga tributária do Brasil em 2018 corresponde ao quarto aumento consecutivo, porém com valor ainda inferior ao recorde de 33,64% observado em 2007.

Os dados fornecidos são referentes à última pesquisa realizada pelo banco de dados da Receita Federal, em 2018, e corresponde a valor superior ao menor recorde, ocorrido em 2003.

**Gráfico 1: Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2018 (% PIB)**



Fonte: Receita Federal/Carga Tributária no Brasil – 2018

Diante do cenário nacional, externamente, há uma forte tendência governamental para evitar a evasão de tributo, considerando que em uma perspectiva externa, os tratados internacionais correspondem à valioso instrumento para a disciplina das relações tributárias com implicações no âmbito internacional. A propósito de renda, por exemplo, o Brasil já celebrou diversos tratados visando evitar a evasão de tributo e a bitributação internacional. Também no que se refere ao imposto de importação

tem o Brasil participado de alguns tratados internacionais, como o da AL ALC e do GATT (MACHADO, 2010, p. 93).

### **3.3 Espécies De Evasão Fiscal**

São espécies de evasão, conduta tida como ilícita pelo ordenamento, a sonegação fiscal, sendo esta a modalidade mais comum; a fraude; e o simulação/conluio, institutos estes que serão tratados a seguir.

O intuito deste tópico é adequar a teoria à prática cotidiana, a fim de materializar as condutas evasivas na realidade.

#### **3.3.1 Sonegação Fiscal**

Cronologicamente falando, o problema da sonegação fiscal é tão antigo quanto os impostos em si. Isto é, não há dúvida que quase sempre há uma forma de evitar estes últimos, ou pelo menos parte deles.

Logo, considerando que a população encara os tributos de maneira negativa, fato é que farão o que puderem para reduzir a carga tributária a ser pega, pois para toda regra, existe uma exceção, ainda que esta última seja contrária à Lei.

Com efeito, afastando as motivações éticas e sociológicas do caráter do contribuinte, constatou-se como a sonegação pode ser dissuadida pela detecção e pela aplicação de sanções. Trata-se da chamada análise das políticas tributárias de imposição. Entende-se que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, de uma avaliação cuidadosa dos custos e dos benefícios da sonegação. Como mesmo nos sistemas mais simples de imposição tributária os incentivos para cumprimento fiel das obrigações tributárias não são óbvios, esta perspectiva econômica oferece preciosas conclusões, que podem ser usadas para derivar medidas apropriadas de políticas públicas (SIQUEIRA, RAMOS, 2004).

Pois bem, a sonegação fiscal trata-se da espécie manifestamente mais recorrente e consiste na ocultação ou a omissão de valores financeiros na hora de declarar ganhos às autoridades fiscais, com o objetivo de pagar menos impostos.

Em virtude da sua recorrência, essa prática é comumente chamada de evasão fiscal, apesar de ser apenas uma espécie do gênero. Ou seja, nestes moldes, as informações são omitidas, não emitem-se notas fiscais ou; há emissão de notas fiscais com valores fraudados.

No trabalho de conclusão de curso, Luana Priscilla Carreiro Varão Leite relata:

[...] segundo o ciclo de estudos realizado pela ANFIP (1997), a perda de receitas oriundas da evasão fiscal é expressiva, a ponto da Receita Federal divulgar o slogan: — para cada real arrecadado outro é sonegado”. Para o Sindifisco Nacional (2000), o então secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, admitiu que há um — PIB inteiro transitando pelo sistema financeiro sem ser tributado, ele fez essa afirmação em relação a comparação dos valores arrecadados com os dados da cobrança da CPMF, contribuição sobre movimentação financeira vigente na período do anúncio (2011, p. 48).

São realizadas tentativas para mensurar a sonegação, mas todas elas não são totalmente confiáveis. Uma das abordagens consiste em estimar o nível de sonegação por meios de dados agregados – demanda por moeda, PIB, faturamento em relação a arrecadação. Aumentos de demanda por moeda são utilizados para mensurar a economia informal. Outro tipo de abordagem relaciona-se com fatores que podem influenciar na decisão do contribuinte de declarar integralmente seus tributos, como papel da fiscalização, conseqüentemente a probabilidade de detecção, tratamento com multas elevadas, justiça do sistema tributário. Essa abordagem baseia-se em pesquisas amostrais, o que torna o método incerto, pois depende da declaração dos contribuintes. Estes podem omitir informações por constrangimento ou por medo, por não se recordarem das motivações, entre outros motivos. (SIQUEIRA; RAMOS, 2005).

Veja-se que, na perspectiva do pagador, a sonegação fiscal é um método incerto, considerando que pode o Fisco dar-se conta da tentativa evasiva do primeiro e tomar as medidas cabíveis para reparar o dano pecuniário gerado ao Estado.

É necessário frisar que o contribuinte, ao tentar contra o poder público, leva em consideração fatores que podem influenciar na decisão de declarar integralmente seus tributos, tal como o papel da fiscalização, conseqüentemente a probabilidade de detecção, tratamento com multas elevadas, justiça do sistema tributário, sendo este o motivo pelo qual, medidas coercitivas, desde sempre, possuem o condão de repelir dado comportamento, tal como a evasão.



### 3.3.2 Fraude

No dicionário, fraude é qualquer ato arditoso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever; ou falsificação de marcas ou produtos industriais, de documentos etc., ou, ainda, introdução clandestina de mercadorias estrangeiras sem o pagamento dos devidos tributos à alfândega; contrabando.

Nos termos do art. 72, da Lei 4.502/64, para o Direito Tributário será considerada fraude toda ação ou omissão dolosa praticada com intuito de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento”.

De acordo com o Código Civil, entende-se por fraude contra credores a atuação maliciosa do devedor que, na posição de insolvente ou inadimplente ou prestes a se tornar insolvente, passa a dispor de seu patrimônio de modo gratuito na forma de doação ou remissão de dívidas ou oneroso, através da compra e venda, com objetivo de não responder por obrigações assumidas anteriormente à transmissão.

Na ocorrência de fraude, é bem verdade que o contribuinte falsifique dados ou demonstre elementos incorretos nos livros ou documentos fiscais, com intuito de não pagar o tributo ou pagar valor inferior ao quanto devido.

De acordo com o entendimento do STJ, a fraude não limita-se à noção de conduta enganosa, uma vez que é também necessário que tenha havido má-fé direcionada a furtar-se do cumprimento de obrigações preexistentes, notadamente o dever de pagar o tributo.

Tal entendimento está de acordo com as pregações da doutrina especializada.

Para o Professor Silvio de Salvo Venosa, a fraude nada mais é do que o uso de meio enganoso ou arditoso com o intuito de contornar a lei ou um contrato, seja ele preexistente ou futuro (VENOSA, 2011, p. 213).

Em termos práticos, tem-se que a fraude pode ser, por exemplo, a inclusão, na declaração do imposto de renda da pessoa física, de valores de gastos dedutíveis que nunca aconteceram, tais como gastos com despesas médicas, que nunca ocorreram e que foram colocadas na declaração objetivando redução no valor a pagar do Imposto de Renda.

### **3.3.3 Simulação/Conluio**

Nos termos do art. 167, do CC, é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

O sentido literal de conluio é tido como a “cumplicidade para prejudicar terceiro(s); colusão, trama”, e, grande parte da Doutrina equipara a simulação ao conluio, modificando tão somente a nomenclatura.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, a simulação perfaz-se na realização do ato ou negócio jurídico, com propósito intencional de enganar, enquanto o conluio está na essência da simulação, do que decorre a conclusão que para haver a caracterização da simulação, os contratantes intencionalmente deveriam realizar o ato ou negócio jurídico, com a exclusiva finalidade de enganar alguém, conforme extrai-se da inteligência do artigo supra, motivo pelo qual haverão de ter consequências penais para tais condutas (2013, p.1136 - 1137).

Em verdade, a simulação é uma alteração intencional no negócio jurídico com o intuito de esquivar-se da descrição regular prevista em lei. “Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada” (GOMES, 1983, p. 374).

Como mencionado no primeiro parágrafo tópico em comento, a simulação é causa de nulidade, entretanto, na hipótese do negócio jurídico nulo conter requisitos de negócio jurídico diverso, aquele poderá subsistir (ibidem, MARTINS, 2013, p. 1137).

#### **4 A “NORMA ANTIELISÃO”, O ENTENDIMENTO DO STF NO JULGAMENTO DA ADI 2.446 E SEUS DESDOBRAMENTOS**

Como devidamente exposto anteriormente, o planejamento tributário é uma prática adotada constantemente pelos contribuintes e implica no expressivo corte de despesas por parte de empresas, em especial.

Ocorre que, o seu exercício mostrou-se ameaçado com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, que por sua vez visava desconsiderar os documentos firmados pelos contribuintes, isto é, desconsideraria a forma jurídica adotada pelo mesmo para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos.

A novidade provocou sério descontentamento por parte da Doutrina e por entidades com interesses envolvidos, dada a possibilidade de restringir o cometimento de práticas elisivas, as quais são consideradas lícitas pelo próprio ordenamento.

A crítica pautou-se na suposta intenção do fisco em recolher a maior quantia em receita tributária ao ponto de comprometer a realização do planejamento tributário.

O embate teve repercussão relevante ao ponto do STF ter sido provocado para averiguar a 2 constitucionalidade da norma, cenário este que será palco para o desenrolar da temática central do trabalho.

Logo, tem-se que uma entidade com capacidade para tanto, ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, com intuito de afastar a norma inserida ao CTN.

A ADI é um instrumento de controle concentrado e tem previsão legal no diploma Constitucional, em seu art. 102. De pronto, é uma ação judicial proposta ao Supremo Tribunal Federal para que este decida se determinada lei ou ato normativo é constitucional.

Convém registrar que sua proposição não poderá sobrevir de qualquer pessoa física ou jurídica, mas tão somente de entidades limitadas, quais sejam:

- 1) Presidente da República;
- 2) As mesas do Senado, da Câmara e das Assembleias Legislativas;
- 3) Ordem dos Advogados do Brasil (OAB);
- 4) Procurador-geral da República;

- 5) Partidos políticos;
- 6) Entidades sindicais de âmbito nacional.

Foi atendendo à tal pressuposto que a Confederação Nacional do Comércio, entidade sindical de grau máximo da categoria econômica do comércio, ajuizou a respectiva ADI.

Em 10 de janeiro de 2001, a Lei Complementar nº 104 foi editada, e, de pronto, denominada como norma antielisão, que introduziu um parágrafo único no artigo 116 do CTN com a seguinte redação:

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.

Esta norma foi impugnada no Supremo Tribunal Federal através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446 sob o fundamento de ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da separação de poderes, bem como por permitir a exigência de tributo com base em analogia e por inserir a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, como será demonstrado nos tópicos seguintes, seguido pelo voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia.

É nesse contexto que será feita uma minuciosa análise acerca de cada elemento essencial para o desfecho do julgamento da presente ADI.

#### **4.1 Dos fundamentos da ADI 2.446**

A ADI 2.446 ainda não foi encerrada, isto porque o processo encontra-se atualmente com vista ao Ministro Ricardo Lewandowski. Restando apenas um voto para a definição do tema, importante observar os fundamentos do voto da ministra relatora deve representar o pensamento majoritário da Corte acerca da questão alusiva aos limites da liberdade de planejamento tributário, como será detalhadamente atravessado adiante.

#### 4.1.1 Petição Inicial

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade c/c Pedido de Liminar, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, com intuito de averiguar a legalidade do parágrafo único, do art. 116, do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104 de 2001.

Por meio de tal dispositivo, a autoridade fiscal estaria autorizada a desconsiderar os documentos firmados pelos contribuintes, isto é, desconsideraria a forma jurídica adotada pelo mesmo para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, quando, no seu entender, forem praticados, na realidade, outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.

Em síntese, como relata a parte autora, a pretensão da norma seria eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o genuíno planejamento tributário, possibilitando que o Fisco utilize-se da interpretação econômica, que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base, não nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente da administração pública, podendo ser uma operação econômica tributável encoberta por uma norma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor e não as operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei.

Veja-se que o problema do fisco é o recolhimento do tributo a menor, dado ao passo em que a tentativa da novidade normativa pautou-se na chance de recolher a maior importância em receita tributária.

Ao tributar, com base no exposto, o dispositivo inserido estaria violando os princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos nos arts, 5º inciso nº 37, e 150 inciso bem como no da separação dos poderes prevista no art. 2º da CF.

Vale salientar que o princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, inciso I, do diploma federal, que por sua vez, é uma cláusula Pétreia, não só por força de ser uma extensão do art 5º, inciso II, mas pelo reconhecimento expresso em seu caput, na qualidade de direito individual, sendo claro que estes não são apenas os

que constam dos incisos do próprio art. 5º, mas, ainda, os que se encontram por toda a Constituição Federal, a teor do § 2º do art. 5 e 60, §4º.

Em uma perspectiva particular, o Fisco estaria impedindo o exercício de um mecanismo legal, qual seja a prática elisiva, motivado tão somente pelo abuso de poder. Por ora, tal pretensão estaria desestimulando não somente o planejamento tributário, mas também o planejamento financeiro, principalmente porque o resultado oriundo da elisão representa grande economia às empresas e pessoas físicas, além do fato que tamanha proibição abriria portas para um comportamento ainda mais prejudicial ao Fisco, notadamente o cometimento de evasão.

Sob o ponto de vista da doutrina civilista, será considerado abuso de direito, toda forma contratual em que exista uma vantagem expressiva do contribuinte, e, um conseqüente prejuízo do fisco, considerando critérios econômicos e não jurídicos; ou quando a exclusiva finalidade da operação estiver voltada a subtração de recursos ao Erário, seja por meio da redução da base de cálculo, ou, até mesmo, evitando-se a realização do fato gerador, na tentativa de mascarar a realidade (*ibidem*, 2019, p. 527).

Como citado na peça inaugural, Ives Gandra da Silva Martins, na obra *Planejamento Tributário e a LC 104*, esclarece que:

Com efeito o § único do 116 do CTN despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transformar o agente fiscal em verdadeiro Legislador para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso 111), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da "lei" para pagar menos tributos.

Mesmo que as operações menos onerosas tenham sido realizadas dentro da lei, tem-se por violados os princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos na Constituição da República nos art. 5º, inciso II, 37, e 150 inciso I, bem como o da separação dos poderes exposto no art. 2, sendo todos cláusulas pétreas por força do art. 60 § 4º incisos III e IV.

Fato é que o Código Tributário Nacional vem tendo seus fundamentos modificados em normas, exclusivamente por motivos de pressões do Ministério da Fazenda, com fito em eliminar direitos do contribuinte, quais sejam o desperdício da ação do Poder Judiciário e do Poder Legislativo, “por meio da norma antielisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal, com objetivo declarado de instalar, definitivamente, uma ditadura fiscal no país, agora desdenhando do Congresso Nacional”.

O dispositivo inserido, cujo encontra-se em debate, violou, prontamente, o art. 150, inciso I, da CF/88, mediante três vertentes:

- a) Pelo princípio da legalidade, porque permite que a autoridade fiscal tribute por fato gerador não ocorrido e previsto na lei;
- b) Viola o princípio da tipicidade fechada, que é o corolário da legalidade estrita, por consequente, caracteriza uma segunda infringência ao art. 150, I, da CF;
- c) Introduce a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia, também vedado pelo dispositivo legal, infringindo o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas. E mais, autorizou o "agente fiscal", executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador em evidente afronta ao princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60 § 4º, III, como cláusula pétrea.

É suscitado o princípio da legalidade, trazendo à tona a sua intenção de preservar a segurança jurídica, uma vez que o tributo só poderá ser cobrado se instituído por lei, tendo sido tal ideia insculpida no art. 97, do CTN.

Muitos doutrinadores relacionam o princípio da tipicidade cerrada com a legalidade. Neste contexto, a tipicidade “estaria assegurada se a incidência do imposto e os fundamentos para o cálculo do montante de imposto a pagar ou base tributária e taxa de imposto constassem, em regra, da lei (DOURADO, 2007).”

Das lições de Paulo de Barros Carvalho, conclui-se que a tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por esse motivo, o surgimento da obrigação restará condicionada ao evento da subsunção, sendo esta a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, ocasião em que faz surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.

Em contrapartida, inexistindo o perfeito quadramento do fato à norma, não haveria o que se falar em obrigação tributária (2019, p. 529).

Acerca da constitucionalidade do tributo, a parte autora invoca que é incoerente tributar sem lei, isto é, sem ocorrência do fato gerador, portanto “é inconstitucional impossibilitar o planejamento tributário através da elisão que ocorre dentro da legalidade, agindo dentro da máxima: "o que não é proibido é permitido", realizada na lacuna legal”.

Sob a ótica da interpretação econômica para vedar a utilização de estruturas jurídicas, tem-se que serão levados em consideração os proveitos econômicos advindos da tributação, sempre em detrimento do contribuinte, ou qualquer de suas tentativas de pagar tributo a menor, ainda que resguardada de legalidade.

Entretanto, não é acolhida no Brasil a teoria da interpretação econômica, ou da interpretação dos fatos por seus efeitos econômicos, teoria esta que, apesar de vigente em outros ordenamentos, condena e incita a anulação do chamado "abuso das formas jurídicas".

No tocante à interpretação das normas por parte do fisco, na posição de intérprete, este deverá valer-se dos princípios e das normas do direito tributário, se ele as estabelecer. Em contrapartida, o mesmo pode utilizar os princípios gerais do direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, dos conceitos e das formas desse ramo do direito; porém, para a definição dos efeitos tributários que eles produzem, o intérprete terá de utilizar-se dos princípios e das normas do direito tributário.

Nas previsões da inicial, é possível ocorrer a integração da legislação tributária com a de direito privado, desde que sejam respeitados dois critérios essenciais, segundo quais demonstram que o tipo tributário é, entre nós, efetivamente, cerrado, a ponto de proscrever, como já dito, a analogia como critério integrativo se dela resultar exigência de tributo não previsto em lei.

Todas essas disposições elencadas até o presente momento, dispensa a regra do introduzido parágrafo único do art. 116.

Ainda sobre a interpretação econômica, o art. 110, do CTN, prevê que:



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.

O que pretende-se provar com a invocação da temática, diz respeito ao fato de ser possível aplicar a norma tributária, tendo como respaldo a norma de direito privado, observando critérios indispensáveis à tal integração. Logo, não implica no uso desenfreado ou desmotivado.

Em tempo, a parte autora questiona: “pagar menos imposto é crime ou é, nas circunstâncias de negócios jurídicos indiretos, um planejamento tributário?”.

Ou, ainda, “sugerir ao cliente/contribuinte, por exemplo, um negócio jurídico indireto poderá resultar em que ele seja desconsiderado (?!)”.

Aqui encontra-se o cerne da questão debatida, oportunidade em que há de se observar que, de acordo com o novo dispositivo, notadamente o parágrafo único do art. 116, do CTN, a resposta seria sim.

Da narrativa da Confederação Nacional do Comércio, conclui-se que a resposta seria positiva, se aplicada a nova regra inserida pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional introduzida pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, “dada como presente - que somente pode ser de grego - aos contribuintes, neste primeiro mês do novo milênio. Mas graças a Deus, efetivamente, esta nova regra não vale”.

Posto isso, tem-se que é vedado ao legislador utilizar da analogia, nos termos do art. 108 § 1º para caracterizar a exigência de tributo, valendo-se da interpretação econômica que permite uma tributação com base na intenção finalística da operação realizada pelo contribuinte.

Termina-se por concluir as pretensões argumentativas da parte autora, entendendo sobre a matéria em debate:

a) permite que o "agente fiscal" desconsidere os atos e negócios jurídicos ainda que praticados rigorosamente com a lei, a título de combate a elisão.

b) por outro lado, ainda ficou demonstrado que a evasão é feita com simulação, com fraude à lei, enquanto a elisão, sob forma de planejamento tributário, é lícita permitindo economias fiscais em duas hipóteses: na lacuna da lei e nos negócios indiretos que consiste na utilização de operações ou negócios jurídicos que configuram situações que levam a pagar menos imposto. Estas operações regem-se por normas jurídicas alheias ao direito tributário, sendo estas situações previstas no art. 109 do CTN. Como exemplo temos: cisões e incorporações de empresas, mudança de sede para pagar menos ISS, ou ainda, a celebração de um contrato por instrumento particular preliminar de promessa de compra e venda com cláusula de irrevocabilidade do ato jurídico em razão de sinal.

c) Que a tributação como disposta no § único do 116 do CTN só pode ser feita pela adoção da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia.

d) Com isso foram violados os princípios da legalidade e tipicidade cerrada e da certeza e segurança das relações jurídicas inscritos nos arts. 5, inciso II, 37 e 150, inciso I da Constituição da República. Sendo direito individual do contribuinte, violou-se cláusula pétrea contida no art. 60, § 4º, inciso IV da lei Maior.

e) Da mesma forma, ao autorizar o "agente fiscal, executivo por excelência, a desvalorar-se em legislador, afrontou o princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60 § 4º, III, como cláusula pétrea.

Por fim, mas não menos importante, tem-se o pleito da medida cautelar, sendo este consistente na ideia dos vícios de inconstitucionalidade apontados, consubstanciam a existência do *fumus boni iuris*, enquanto o *periculum in mora* resta caracterizado à medida que os contribuintes não terão garantias asseguradas na integralidade das operações que executarem, ainda que dentro da legalidade, uma vez que a qualquer momento o agente fiscal poderá desqualificar a operação e interpretar, a seu bel-prazer, que a lei não será considerada posto que em sua opinião o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, motivo suficiente para sua opinião prevalecer sob a lei.

#### **4.1.2 Manifestação da Advocacia Geral Da União (AGU)**

Nos termos do Despacho proferido pela Ministra Ellen Gracie, intimou-se os requeridos para manifestarem-se, ocasião em que passa-se a esclarecer os fundamentos suscitados na Manifestação da Advocacia Geral da União.

De início, a requerida faz uma análise histórica acerca da competência instituída às Leis Complementares para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre a definição dos fatos geradores dos impostos e sobre obrigação tributária, motivo este que autorizou a inserção do parágrafo único, do art. 116, do CTN, seguido da ressalva de que o dispositivo não seria autoaplicável, pois trata-se de uma norma de eficácia limitada.

A norma de eficácia limitada é aquela, que sob a ausência de lei ordinária disciplinadora dos novos procedimentos a serem observados para a hipótese de descon sideração (negação de eficácia) dos atos e negócios dissimulados “com o fito de mascarar, de ocultar, de disfarçar a ocorrência do fato gerador, efetivamente ocorrido, ou a diminuição do tributo devido, o dispositivo do parágrafo único do artigo 116, na parte que inova”, isto é, na parte que autoriza à Administração desconsiderar ato ou negócio jurídico originariamente lícito, mas praticado com a intenção de dissimular a ocorrência do verdadeiro fato gerador, vindo, no segundo momento, a prejudicar terceiro, vale dizer, o Fisco, não poderá incidir, não terá eficácia, não poderá ser aplicado.

Neste compasso, entende-se que as medidas tomadas em meio às práticas evasivas, quais sejam condutas ilícitas, em nada serão alteradas pelo novo dispositivo, uma vez que já existia previsão normativa expressa capaz de permitir a descon sideração destes atos praticados pelo contribuinte.

De pronto, de acordo com a narrativa da AGU, não haveria elemento eficaz que caracterizasse o *periculum in mora*, razão pela qual pleiteou que fosse negado o pleito liminar.

Acerca da interpretação da norma, entende-se que o parágrafo inserido busca repelir o abuso de direito, nos termos do art. 187, do Código Civil. Nesta oportunidade, relatou-se que o disposto seria uma norma antievasiva, entretanto, mais ampla do que as normas que já existiam, “a abranger algo além da simulação, do dolo e da fraude, para alcançar ao abuso de forma jurídica como a fraude ao espírito da lei e a falta de propósito negocial, tudo entendido como nuances do abuso de direito”.

Logo, não haveria violação aos princípios da legalidade, tipicidade ou não observância da reserva legal, uma vez que a pretensão instaurada diz respeito ao combate da prática de atos dissimulados.

Em verdade, o advento da norma em debate, teria como finalidade prestigiar os princípios da igualdade, da tipicidade e o sentido da capacidade contributiva, evitando que o contribuinte, com a sua manipulação, tirasse proveito contra o real fato gerador oculto e, conseqüentemente, contra o conteúdo econômico efetivo desses expedientes formais.

Em termos hermenêuticos, analisa-se que o combate à elisão ilícita ou abusiva dá-se mediante redução teleológica, interpretação esta que o aplicador da lei reduz o sentido possível da letra da lei ou o seu alcance à finalidade econômica da norma, neutralizando, assim, o excesso ou afastando a cobertura, sempre que o contribuinte tiver pretendido ampliar demasiadamente o seu sentido, para tentar escapar da incidência da lei.

Em apertada síntese, a AGU busca invocar a constitucionalidade da Lei, considerando que a intenção do legislador, sobre os moldes do parágrafo único do art. 116, introduzido pela Lei Complementar nº 104 de 2001, combate, apenas, a evasão fiscal, raciocinando-se que os atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de forma, falta de propósito negocial ou com fraude ao espírito da lei, em todos os casos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, são, em verdade, todos nuances do abuso de direito contra o Fisco, abuso de direito que, para o nosso Direito Civil, sempre foi tido como ilícito, e que portanto atos ou negócios jurídicos que até poderiam ser mantidos perante as partes, mas que não deixam de representar ilícitos contra a Administração tributária, então a LC nº 104 não está introduzindo norma geral antielisiva, mas, como novidade no Direito Tributário brasileiro, trouxe uma norma antievasiva mais ampla.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, na obra *Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*, aplicar a interpretação econômica no ordenamento pátrio, é violar a Constituição e o Código Tributário. Logo, não há de se admitir tal medida, posto que ou a conduta é lícita e estaremos diante de elisão

fiscal (permitida), ou é ilícita e haverá evasão fiscal (que deve ser coibida). Neste compasso, o sentido da “fraude à lei”, no direito brasileiro, assim como do “abuso de formas”, não se distingue do significado de evasão fiscal, “a qual já teve seus contornos trabalhados à exaustão tanto pela doutrina como pela jurisprudência” (p. 23).

Face ao exposto, pugnou o Advogado Geral da União pela total constitucionalidade da norma do artigo 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, na parte que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), requerendo, ainda, o não acolhimento do pedido de medida liminar, seguido pela declaração de improcedência da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade.

#### **4.1.3 Manifestação da Procuradoria Geral Da União (PGU)**

A priori, relata a requerida que sobre o fato gerador mencionado pela norma do parágrafo único, esta trata da hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador; o que implica no 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.

Pelo motivo anterior, não seria possível se falar nas violações suscitadas nos termos da inicial, porquanto não se pretende a tributação sem a ocorrência do fato gerador previsto em lei.

De igual modo, a pretensão aludida pela parte autora, referente à aplicação da interpretação econômica em face do dispositivo, de acordo com a narrativa da PGU, não teria razão de ser.

Isto se dá devido ao fato que tal interpretação carrega como premissas necessárias a presença de "autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais: função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade", entretanto, supostamente, como extrai-se dos fundamentos da

requerida, a norma inserida não pretende autorizar o uso da analogia para a identificação do fato gerador, do mesmo modo que não visa à exigência de tributo a partir de fato gerador não previsto em lei.

Em palavras resumidas, o propósito da norma em debate é tão somente combater as práticas evasivas, ocasião em que a autoridade competente está autorizada a desconsiderar atos de tal natureza.

Por fim, há de se destacar que o planejamento tributário, dado pela prática de condutas elisivas, não está ameaçado pela inserção do parágrafo único do art. 116, do CTN, pois este ocorre em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência.

Nestes termos, manifestou-se o Ministério Público Federal pela improcedência da presente ADI, por entender que o parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001 constitui norma antievasiva, que pretende coibir a evasão fiscal.

#### **4.1.4 Voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia**

Face aos argumentos iniciais, às manifestações da AGU e PGU, respectivamente, a Ministra Relatora do caso, passou a proferir o seu voto.

Inicialmente, a relatora afastou a preliminar de ilegitimidade ativa ad causam, suscitada pelo Presidente do Senado Federal, explicando ter a parte autora legitimidade para propor a presente ação, e citou algumas ADI's a fim de reiterar seu entendimento sobre a ilegitimidade arguida.

A Ministra esclarece, nas palavras do Ministro de Estado da Fazenda, que era necessário a inclusão do dispositivo em debate, em vista da precisão de uma norma que permitisse ao fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão.

Ou seja, desde a data do respectivo pronunciamento do Ministro de Estado da Fazenda, o intuito era combater os procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito, e, de pronto, por tal motivo, a norma passou a ser apelidada como “*norma geral antielisão*”.

Considerando o quanto relatado nos tópicos anteriores, o dispositivo inserido trata-se de uma norma com eficácia limitada. Logo, sua plena aplicação está condicionada a criação de lei ordinária.

Neste compasso, posterior ao acontecimento narrado há dois parágrafos, houve a tentativa de regulamentar a temática, todavia, voltou-se atrás quando da conversão da Medida Provisória nº 66/2002 (suposta responsável pela regulamentação) na Lei nº 10.637/2002, que versa sobre a “a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Em 2015, mais uma vez, a pretensão de regulamentação voltou à tona, contudo, mais uma vez, voltou-se atrás, quando da conversão da medida provisória nº 685, na Lei nº 13.202/2015, que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências.

Portanto, como belamente conclui a Ministra Relatora, a matéria inserida ao art. 116, do CTN, nos termos do seu parágrafo único, ainda encontra-se pendente de regulamentação, e, portanto, naturalmente permanece com eficácia limitada.

Ato contínuo, sob a alegação autoral de violação dos princípios da legalidade e o princípio da estrita legalidade tributária em seus arts. 5º, II, 37 e 150, I, não se sustenta, posto que o fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Nas palavras da nobre Ministra, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador, e não àquela suscitada pela parte autora, na qual a norma inserida estaria autorizando a tributação fundada “na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”.

Em suma, ao atender a novidade do parágrafo único, o fisco estará autorizado tão somente à aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

A pretensão da norma em debate seria conferir maior efetividade ao princípio da legalidade tributária e ao princípio da lealdade tributária.

Assim, não busca-se impedir a realização do planejamento tributário. Isto é, o intuito não é proibir o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos de acordo com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.

Em verdade, o que se pretende coibir, mais uma vez, é a prática da elisão ilícita, caracterizada pelo abuso de direito de pelo abuso de forma.

Acerca da violação do princípio da separação de poderes invocada pela parte autora, sob a alegação de que o parágrafo inserido estaria permitindo o agente fiscal, representante do poder executivo, “a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica”, também não prospera, de modo que a utilização da analogia está autorizado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei, e, portanto, não há o que se falar em inconstitucionalidade.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)



§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Nos fundamentos trazidos pela Ministra e ensinados pelo ilustre Antônio Roque Carrazza:

Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponible, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).

(...)

A proibição à analogia prejudicial é uma consequência do princípio da estrita legalidade tributária. As lacunas legislativas não podem ser supridas em prejuízo do contribuinte, porquanto tal artifício frustraria a exigência do Texto Magno de que todo tributo e toda sanção tributária devem fundar-se em lei anterior e expressa. (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário . 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 283 e 293).

O que pretende-se explicar é que o artigo supra não foi alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, e, logo, não há autorização para o agente fiscal valer-se da analogia para definir fato gerador e, tornar-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal.

Assim sendo, o fato gerador não pode ser alterado pelo fisco a seu bel-prazer, por meio da analogia, ou qualquer outro mecanismo de preenchimento de lacuna do direito, tal como não pode ser criado ou modificado sem previsão legal.

Face aos fundamentos da interpretação econômica mencionada pela Requerente, esta é vedada pelo ordenamento pátrio, tem-se que não trata-se da interpretação da lei, como previsto no art. 110 do Código Tributário Nacional, que por sua vez, também não foi alterado pela Lei Complementar nº 104/2001.

Neste compasso, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como equivocada e inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal e não à elisão.

Por fim, após o deslinde da controvérsia, a Ministra Relatora Cármen Lúcia proferiu o seu voto, entendendo pela constitucionalidade do dispositivo. Consoante ao entendimento, votaram a ministra Rosa Weber e os ministros Marco Aurélio (aposentado), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso.

Não obstante, o ministro Ricardo Lewandowski apresentou argumentos contrários, entendendo ser a “desconsideração” uma medida extrema, de modo que cabe ao Judiciário decidir sobre atos e negócios jurídicos alegadamente simulados, e não à autoridade administrativa, conforme pretende o Fisco. Seguiu esse entendimento o ministro Alexandre de Moraes.

#### **4.2 Considerações fáticas e jurídicas no contexto da norma geral antielisiva brasileira**

É bem verdade que todo o contribuinte, que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, pretende diminuir os tributos que deve adimplir. De igual modo, é possível constatar também que o mercado atual nunca foi tão competitivo, em razão da ascensão do capitalismo. Por conta disso, as empresas utilizam os melhores meios, lícitos e possíveis, para diminuição dos custos e maximização dos lucros. Uma das principais formas de se obter esses dois resultados almejados é buscar alternativas legais de tributação menos onerosa para enfrentar a elevada carga tributária imposta. Essa busca consiste no planejamento tributário, mais especificamente, na elisão fiscal (LOPES, 2013, p. 1).

Em virtude do aumento da carga tributária a níveis impressionantes, o planejamento tributário tornou-se uma solução atrativa para as empresas e, até mesmo, para as pessoas físicas que almejam analisar todas as hipóteses tributárias, antes da ocorrência do fato gerador, que, por sua vez, geram uma diminuição significativa e lícita do tributo, o que conhecemos por elisão fiscal.

O surgimento da norma antielisiva remonta à época em que o Governo Federal estava editando inúmeras Medidas Provisórias, com intuito de reiterar a fiscalização e potencializar as receitas tributárias. Pode-se apontar esta novidade como discricionária e descriteriosa, por ter permitido que a autoridade administrativa, ao livre arbítrio, eleja situações como ilegais para tributá-las.

Ao constatar que essa busca por economia de tributos estava diminuindo a arrecadação de impostos, foi editada a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que trouxe consigo o parágrafo único do art. 116, do CTN, a denominada

norma geral antielisiva brasileira. “Brasileira”, pois, outros Estados soberanos já haviam criado a tal possibilidade, tendo o Brasil bebido de fontes estrangeiras.

Assim, a novidade normativa surge em meio à forte crise econômico-financeira, somada às altas cargas tributárias, ocasião em que o planejamento tributário não poderia ser mais indispensável.

Em razão da dificuldade em atingir os procedimentos de planejamento tributário por meio do conceito de simulação previsto no antigo Código Civil, bem como consciente da falta de sustentação, tanto no julgamento pelo Judiciário, quanto pela própria administração pública, da aplicabilidade das teorias do abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei e outras, o governo brasileiro, seguindo exemplos de muitos países, tal como a Alemanha, editou a supramencionada norma, destinada especificamente para combater a elisão fiscal (PORTELA, 2005, p. 213).

A redução dos custos é uma necessidade constante em todas as empresas brasileiras, sobretudo em razão das condições de alta competitividade, como já mencionado. No que tange aos custos tributários, o acompanhamento é algo que se impõe de forma ainda mais premente, dado seu fortíssimo incremento nos últimos anos e sua característica de não gerar benefícios diretos às organizações (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011, p. 2).

Assim, apesar do entendimento do STF sobre a matéria, é importante tecer algumas considerações fáticas e jurídicas, momento em que passa-se a discordar dos termos em que foi proferida a decisão da ADI 2.446 e abordar argumentos decisivos que deveriam impedir o exercício da norma advinda.

Isto posto, objetiva-se o exame do referido parágrafo enquanto norma geral antielisiva, na qual transfere amplos poderes à autoridade administrativa, subtraindo, assim, um direito de escolha e interpretação do contribuinte, preconizado, inclusive, na Constituição Federal.

Desde o surgimento do dispositivo, tem-se questionado qual seria o limite ao poder designado ao fisco em dada situação.

De igual modo, muito tem se discutido acerca de quais seriam os limites para atuação do contribuinte de modo a evitar a ocorrência do fato gerador, ou seja, até

que ponto se caracteriza como lícita (elisão fiscal) a conduta do contribuinte para a configuração da economia de imposto?

Na visão aqui debatida e concretizada pela doutrina, em razão de tantas indeterminações, a regra inserida possui eficácia limitada, e, de pronto, demanda a criação de lei posterior para fins de regulamentação, o que não impede que, na prática, venha o fisco agindo como melhor lhe convém.

Tal como vimos as divergências instaladas ante aos fundamentos da petição inicial, seguida das manifestações, o cenário jurisprudencial e doutrinário é semelhante. Verifica-se que, a discussão que se amolda em torno da elisão fiscal à luz do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é um embate sem qualquer conclusão.

O planejamento tributário como ato jurídico em sentido amplo é classificado como ações do contribuinte que visam a redução, eliminação ou diferimento do encargo tributário, e, portanto, uma prática lícita, que, em tese, não deveria ser alvo de restrições. Com essa definição, o planejamento passou a ser visto pelo motivo pessoal do contribuinte e não pelo negócio realizado e por sua causa jurídica (BIFANO; LIMA, 2019, p.12).

Em suma, a norma antielisiva gerou uma discussão acirrada no campo do Direito Tributário, exatamente porque esse texto legal introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma temida liberdade ao poder público (PORTELA, 2005, p. 112).

Em artigo redigido sobre a matéria, o Advogado Thales Motti Fernandes, especialista em direito tributário complexo, traz as orientações da Professora Maria Rita Ferragut, que por sua vez, adverte que não há, no nosso sistema tributário, qualquer norma que mencione o abuso de direito, de forma, e, tampouco do propósito negocial (*business purpose*) como impedimentos ao contribuinte, que visa perseguir a via menos onerosa. Arrematando, a professora menciona a tese do Prof. Ayres Barreto de que tais figuras foram recepcionadas por parte de nossa doutrina simplesmente porque são admitidas em ordenamentos estrangeiros, porque importam em conceitos abstratos e de difícil precisão e, por evidente, porque permitem à Fazenda a requalificação de fatos jurídicos, embora sem qualquer previsão em nossa

legislação fiscal, exceto na rechaçada exposição de motivos da LC nº 104/2001 (2020).

O intuito da elisão está amparado num negócio ou ato jurídico válido, mediante critérios estabelecidos pelo Direito Civil. Logo, não é permitido que a autoridade administrativa venha a desclassificá-lo, porquanto materializado licitamente e previamente à ocorrência da obrigação fiscal. Entendimento contrário implicaria na permissão do Fisco tecer conclusões subjetivas e nos moldes que lhe for mais conveniente, especialmente no que diz respeito ao propósito do contribuinte, em frente a práticas admitidas e válidas perante a legislação cível (*ibidem*, FERNANDES, 2020).

Em suma, valendo-se da omissão de alguns conceitos, o legislador aproveitou-se da oportunidade para inovar no Código Tributário Nacional por meio de uma nova terminologia, qual seja a dissimulação, conforme será melhor esclarecido adiante.

Em que pese restar claro que, na origem, não se trata de uma norma antielisiva, a tentativa de regulamentar a matéria feita pela União Federal tratou o dispositivo em tela como se assim o fosse. Ou seja: autorizou o Fisco/Estado-Administração, tal como ocorria no regime nazista, com espeque no art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919, a desconsiderar atos ilícitos praticados pelos contribuintes que visassem unicamente a economia de tributos. Intentou-se inserir no ordenamento jurídico brasileiro, em claro descompasso com o CTN e a CF/88, a interpretação econômica do direito tributário (MOREIRA).

É válido, ainda, observar a redação da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, que, em tempo, não foi convertida em lei na parte em que regulamentava o parágrafo único do art. 116, do CTN:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu

pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A Medida Provisória buscou inserir ao direito tributário brasileiro o *business purpose test*, isto é, teste da “finalidade negocial”, a tributação dos atos e negócios jurídicos pelos efeitos econômicos que produzam independente da forma negocial adotada. Caso a finalidade do agente fosse meramente minimizar o impacto da tributação em seu patrimônio, renda ou serviços, os atos por ele praticados seriam tributados, à luz do que dispõe a MP nº 66/02 (MOREIRA).

A ideia pretendida com norma geral antielisão é simplesmente insustentável. Primeiro porque, antes do parágrafo único do art. 116, CTN, ser inserido ao ordenamento tributário pátrio, o fisco já estava autorizado a desconsiderar atos de natureza duvidosa, que desembocasse na simulação. Segundo, tem-se que a dita inovação foi criada tão somente para beneficiar a autoridade fiscal, uma vez que, de maneira camuflada, denominou-se de “dissimulação” o que, na prática, é a simulação em sua modalidade relativa. Logo, a utilização da terminologia “dissimulação” foi proposital ao ponto de não ter-se concretamente definido o que seria dissimular.

Não obstante, impõe-se destacar os dizeres do Ministro Ricardo Lewandowski, defendendo que a anulação dos atos possivelmente anulador pela administração pública seria uma medida gravosa, pois apenas o Juiz togado teria a competência para proferir a nulidade no sentido narrado.

Assim, da inteligência do parágrafo único do art. 168 do Código Civil “*as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus*

*efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes”.*

Note-se que a possibilidade da administração pública, seja ela federal, estadual ou municipal, em anular os atos dissimulados dá abertura para comportamentos arbitrários, visando satisfazer as pretensões da própria administração.

Por esse motivo, em virtude da incerteza do que seria o instituto da dissimulação, o legislador valeu-se da terminologia para autorizar a desconsideração de atos válidos praticados pelo contribuinte com o possível intuito de elidir.

### **4.3 Simulação x Dissimulação e os conceitos advindos do direito privado**

No tópico a ser discutido abordar-se-á uma temática de essencial importância para o contexto da norma geral antielisiva, discutindo-se a pertinência dos institutos da simulação e da dissimulação.

Em razão da dificuldade em atingir os procedimentos de planejamento tributário por meio do conceito de simulação previsto no antigo Código Civil, o Governo Federal editou a medida provisória que deu origem ao parágrafo único, trazendo um novo instituto: a dissimulação.

Apesar da falta de consenso sobre a recente terminologia, indispensável é a diferenciação da simulação e da dissimulação, dado ao fato que esta última foi adotada pela norma geral antielisiva brasileira, nos termos do parágrafo único do art. 116, do CTN.

Tecidas as breves considerações, é válido destacar que o conceito de simulação nasce no direito privado e foi amoldado à realidade tributária. Entretanto, ainda que o parágrafo único mencione o instituto da dissimulação em sua redação, não há, na legislação pátria, qualquer definição do que seria a prática de atos dissimulados e essa indeterminação foi uma benesse para o fisco.

Válido, nesta ocasião, observar o que dispõem os artigos 109 e 110 – este último será visto adiante – CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Do art. 109, extrai-se que poderá a legislação tributária valer-se de princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, contudo, quanto aos efeitos tributários, quem decidirá é a própria e não o direito privado.

Assim, é usual ler-se na legislação tributária termos do direito privado, como “bem imóvel”, por exemplo. Assim, para fins de definição, é possível que se pesquise o significado no direito privado, mas os efeitos tributários só cabem a legislação tributária decidir.

Outro exemplo esclarecedor é sobre “capacidade civil”. Para saber-se o que é capacidade civil, basta buscar no código civil, mas não cabe ao direito civil determinar que aquele que não tem capacidade civil não terá capacidade tributária, uma vez que não cabe ao direito privado decidir que os seus conceitos definam os efeitos na lei tributária.

Conforme leciona Greco, o art. 109 reflete uma das questões mais turbulentas do Direito Tributário, consubstanciada em se identificar até que ponto a lei tributária deve ser interpretada mediante a utilização de critérios e conceitos oriundos do Direito Privado e até que ponto a lei tributária pode desconsiderá-los. Na visão do autor, o art. 109 não vincula a norma tributária às figuras de Direito Privado e permite que lhes sejam conferidos efeitos diversos dos previstos naquele ramo do Direito. Tal diversidade de efeitos, contudo, deve ser claramente contemplada na lei tributária (p. 175-176).

Feitas as considerações anteriores, passa-se a tratar sobre o art. 110, CTN:

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.



Acerca do art. 110, importante considerar que o dispositivo assegura a observância das formas de direito privado pela legislação tributária, no que tange às competências tributárias. Por isso, o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído pela Constituição, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de Direito Privado (ou de outros ramos do Direito) utilizados para definir aquele campo (AMARO, 2016).

Nestes moldes, possibilitar que a tributação ocorra nos moldes antagônicos ao que preconiza o art. 110, seria permitir que o ente tributasse fato gerador diverso daquele destinado à sua competência, e, portanto, inconstitucional essa cobrança.

Em termos exemplificativos, ocorreria da seguinte forma: a Constituição determina que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria, sendo mercadoria um bem móvel. Se o intérprete, no momento de aplicar a lei entender que bem móvel compreende também bem imóvel, o fato gerador do ICMS será a circulação de mercadoria, sendo mercadoria bens móveis e imóveis. Desse modo, houve alteração da competência instituída ao ente para cobrar ICMS, em virtude da alteração de conceitos do direito privado.

Este exemplo explica o que ocorreu com o advento do parágrafo único. O legislador modificou o conceito de simulação, trazendo uma nova terminologia para o direito tributário, por meio da dissimulação, na tentativa de tributar fato gerador não previstos em lei e a amplitude da dissimulação, porque não definida na lei tributária, daria liberdade suficiente para o fisco tributar como lhe fosse mais favorável.

Ocorre que, a simulação e a dissimulação são institutos quase que idênticos, e, justamente por isso, ambos conceitos podem ser denominados de “simulação”, sendo a primeira de ordem absoluta (simulação) e a segunda de ordem relativa (dissimulação).

Na simulação finge-se o que não existe, enquanto na dissimulação sob o ato ou negócio praticado existe outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes, portanto, um ato simulado. Na verdade, só se diferenciam na conceituação, principalmente na semântica, mas nos efeitos não se distinguem substancialmente.

Assim, simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando a produção de efeitos diversos daquele indicado. Em suma, simular é fingir o que não é.

Um exemplo corriqueiro é quando X e Y desejam realizar a compra e venda de uma propriedade imóvel (esse é o negócio verdadeiro), pagando o mínimo de tributos. Pois bem, decidem constituir uma pessoa jurídica, onde X integraliza suas quotas com a propriedade e Y integraliza suas quotas com dinheiro em espécie, correspondente ao valor da propriedade. Após certo tempo, decidem extinguir a pessoa jurídica, acertando-se que X ficará com o dinheiro em espécie e Y com a propriedade. A compra e venda da propriedade é o negócio verdadeiro, enquanto a constituição da pessoa jurídica é o negócio simulado. Os efeitos jurídicos (reais) pretendidos pelas partes diferem dos efeitos típicos (aparentes) do negócio jurídico executado. O efeito real desejado é a compra e venda da propriedade e o efeito aparente é a constituição da sociedade. Convém lembrar que o artigo 36, parágrafo único, do CTN proíbe esse tipo de operação. Alguns doutrinadores compreendem esse dispositivo como uma norma antielisiva específica. Na verdade, não o é. A hipótese comentada não demonstra uma elisão e sim, uma simulação, espécie ilícita de redução da carga tributária. Outro exemplo que podemos citar é o comodato mascarando uma locação, entre outros (ESTRELLA, 2002).

Para o direito tributário, estas situações são indicativas de capacidade econômica e apresentam vício na manifestação de vontade. Forçoso concluir que essas fórmulas ilícitas de não pagar ou pagar menos tributos já são tipificadas no artigo 149, VII, do CTN; assim, o fisco detém autorização para proceder ao lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude, simulação ou falsidade, artigo 149, IV, VII e IX, do CTN, devendo, no entanto, fazer a prova da ilicitude (*ibidem*, ESTRELLA, 2002).

Destaca-se que o lançamento de ofício, que é mencionado no art. 149 do CTN, ocorre quando a autoridade fiscal identifica a ocorrência do fato gerador, calcula o tributo devido, e, por fim, realiza a cobrança em face do contribuinte, como é o caso do carnê de IPTU.

Neste caso, pertinente é a observância do art. 149, do CTN, bem como dos incisos respectivamente mencionados:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Notoriamente, antes mesmo da norma geral antielisiva vir à tona, o fisco já estava autorizado a desconsiderar atos simulados, sendo controversa a necessidade de uma norma para tratar sobre “dissimulação”.

Assim, a necessidade da criação de uma norma que venha a tratar sobre a mesma matéria, porém abarcando uma nomenclatura distinta da original, tem sido cada vez mais questionada, em razão da sua desnecessidade, senão pelos motivos econômicos do legislador.

Seguindo com a temática, dos ensinamentos de José Eduardo Soares, extrai-se que tratando-se de dissimulação “não seria necessária a edição de expressa norma antielisiva, uma vez que a legislação já confere os meios e instrumentos necessários à fiscalização para lançar o tributo sonegado, inclusive promovendo arbitramentos segundo parâmetros legais” (2001).

Veja-se, portanto, que o propósito da norma em debate, sob a utilização do termo “dissimulação” é tão somente deixar margem para que o fisco tribute com liberdade suficiente a potencializar suas receitas tributárias, sobretudo porque a autoridade fiscal já tinha autorização pretérita ao advento do parágrafo único, para desconsiderar atos de natureza simulada, como foi atravessado anteriormente.

Esta é a razão pela qual a indeterminação da terminologia foi tão benéfica ao fisco, por não ter-se expressamente registrado o conceito e a definição do que seria, detalhadamente, atos dissimulados.

Em suma, o título do tópico em esclarecimento dá-se em razão do conceito da dissimulação ter advindo do direito privado como se simulação fosse e ter se instaurando uma grande problemática a partir de então, quando o Legislador não foi

coerente nas suas escolhas, alterando o significado de uma terminologia em outro ramo do direito, levando-se a questionar as reais intenções por trás da norma geral antielisiva.

Em que pese o cenário ser turbulento o suficiente nas discussões sobre simulação e dissimulação, é mister esclarecer outras razões que fundamentam a inconstitucionalidade da norma introduzida, como é o posicionamento da doutrina majoritária.

A interpretação econômica é um meio que, também, contribui para a compreensão da tese sustentada e será incorporada adiante.

#### **4.4. A Interpretação econômica dos conceitos e institutos de direito privado no Código Tributário Nacional e a tributação por Analogia**

O tópico 4.4 abordará o contexto em que norma geral antielisão surgiu, em um contexto mundial, e a ocasião em que esta foi introduzida no ordenamento brasileiro, apesar das bases territoriais e ideológicas desconexas.

As discussões acerca da interpretação econômica no direito tributário foram muito difundidas no início do século XX e foram marcantes, sobretudo, no regime autoritário do nazismo, na Alemanha, época em que remonta o seu ápice, como medida de governo. Considerada pelos doutrinadores como a primeira cláusula geral antielisiva, a interpretação econômica foi introduzida no Código Tributário Alemão (Reichsabgabenordnung – RAO) no ano de 1919. Era uma política do Estado Nacional Socialista, a qual concedia ao governo autoritário a flexibilidade necessária para exigir tributos destinados à sua atividade beligerante e a garantia ao desrespeito ‘legal’ dos direitos fundamentais dos cidadãos alemães (PORTELA, 2005, p. 96).

A interpretação econômica, que faz jus ao contexto da norma geral antielisiva no Brasil, como narrado acima e nasce na Alemanha, mais precisamente no cenário pós-guerra. Conforme esclarece a “Revista Direito Tributário Atual” do IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário):

A Alemanha, vencida em guerra, encontrava-se em flagrante situação de escassez econômica, política e social. Era preciso, no entanto, seja para reconstruir o país, seja para atender aos pesados compromissos financeiros firmados pelo Pacto de Versalhes, restabelecer-se financeiramente, e enfrentar os diversos problemas que contribuíram para a desestruturação de uma organização tributária, dentre os quais: (a) a complexidade e a desorganização da legislação infraconstitucional tributária; (b) a confusão decorrente da existência de diversas organizações administrativas destinadas à fiscalização e à arrecadação dos tributos; (c) a dificuldade de reprimir abusos e fraudes fiscais; (d) a crescente pressão fiscal; (e) a incerteza de princípios tributários aplicáveis aos tributos alemães; (f) a divergência entre a aplicação da lei por parte dos órgãos dos vários entes; (g) abusos, arbitrariedades e injustiças derivadas dessa confusão; e (h) a impossibilidade de julgar adequadamente a matéria tributária sem um instrumento-base para interpretação e aplicação da lei (2017).

Assim, a norma geral antielisiva brasileira é resultado de uma norma que surgiu em um contexto completamente desconexo com a realidade que perpassava-se no Brasil. Isto é, a norma em debate emergiu do caos, quando a Alemanha, vencida em guerra, encontrava-se em flagrante situação de escassez econômica, política e social.

Apesar da forte crise financeira, o cenário nacional em nada se assemelhava com a Alemanha, ocasião em que o intuito da norma era aumentar as receitas tributárias a qualquer custo, a fim de recuperar os prejuízos advindos da guerra.

Esses problemas, inclusive, contribuíram para aprovação das medidas radicais adotadas pelo Ministério do Tesouro do Reich, que, no verão de 1918, iniciou seus trabalhos para alcançar uma profunda reforma na organização formal do sistema tributário através da codificação dos princípios que regeriam a administração tributária, como registrado pela Revista Direito Tributário Atual (2017).

Importante reiterar que, o advento do parágrafo único do art. 116, do CTN, bebe na fonte da interpretação econômica nascida na Alemanha com os cofres públicos deficitários, marcado pelo pós-guerra, e essa metodologia foi implementada na realidade brasileira, sem que estas nacionalidades tivessem qualquer ponto de intersecção.

Em síntese, é possível constatar que algumas figuras do direito tributário, ainda que “importadas”, apenas foram recepcionadas por parte de nossa doutrina simplesmente porque são admitidas em ordenamentos estrangeiros, porque tratam-

se de conceitos abstratos e de difícil precisão e, por evidente, porque permitem à Fazenda a requalificação de fatos jurídicos, embora sem qualquer previsão em nossa legislação fiscal (FERNANDES, 2020).

Em vista disso, a maior parte dos doutrinadores nacionais sustenta, de forma concreta, a inaplicabilidade da consideração econômica da lei tributária ao direito brasileiro, tendo em vista a desarrazoada valorização do teor econômico da tributação, principalmente porque o intuito da tributação não é meramente arrecadatário, mas em geral, para financiar necessidades da coletividade.

Analisando a interpretação da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, não há dúvida dos motivos quais a interpretação econômica não foi adotada pelo ordenamento pátrio. O princípio da legalidade, constitucionalmente tutelado, está previsto no art. 150, I, da CF/88 e dá origem a outros princípios, a saber, o da reserva absoluta de lei formal, o da estrita legalidade e o da especificidade conceitual fechada (MACHADO, 2010, p. 50).

Isto é, exclusivamente lei em sentido formal e material está autorizada a instituir e majorar tributos e não a atitude arbitrária do fisco, e, ainda que seja possível valer-se da analogia para fins de interpretação da legislação tributária, o emprego de métodos análogos não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Segundo Marco Aurélio Greco, quanto às normas antielisivas, o legislador do ordenamento jurídico brasileiro deve se pautar pelas raízes das peculiaridades do direito já existente no país, e não pretender copiar soluções prontas advindas de outros países ou transplantar experiências que não têm sintonia com a tradição jurídica pátria.

Nesta linha, muito importante é a contribuição de André Mendes Moreira, que vai de encontro com o raciocínio adotado no presente trabalho. Em seu trabalho de conclusão de curso, Moreira explica que o princípio da especificidade conceitual fechada implica na existência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre nos tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado.

Tal princípio, a notar, o da especificidade fechada, é reforçado por previsões contidas no próprio CTN. Afinal, o art. 108, § 1º do CTN veda a aplicação da analogia para a cobrança de tributos. Veja-se:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Na primeira parte do dispositivo, soa-nos correta a compreensão de que o art. 108, ao adotar a expressão “ausência de disposição expressa”, estaria se referindo à lacuna sobre a disciplina de determinado fato, e não à lacuna sobre normas de integração.

Assim, ainda que possa-se utilizar a analogia para aplicar a legislação tributária, há uma ressalva indispensável no § 1º, isto porque o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

No mesmo sentido, o art. 110, do CTN, determina que os institutos, conceitos e formas do direito privado previstos nas Constituições federais, estaduais e nas leis orgânicas municipais não poderão ser alteradas pela lei tributária para definição ou limitação de competências. Abaixo, a redação do art. 110, CTN:

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.

Este dispositivo visa impedir que da alteração dos conceitos do Direito Privado resulte o desvirtuamento da estrutura discriminatória de competências tributárias, conforme restou explicado no tópico 4.3.

Marco Aurélio Greco ressalta que, quanto à relação entre o tributo previsto em lei e a amplitude que deve ser dada aos conceitos utilizados pelo legislador. A doutrina tem tentado solucionar essa questão mediante a diferenciação entre analogia (que seria vedada porque implica a extensão do dispositivo a hipótese não prevista) e interpretação extensiva (que seria permitida porque nada acrescenta ao tipo legal, apenas explicitando o seu alcance). Mas, como adverte o autor, não é tarefa fácil identificar, no caso concreto, quando se está diante da analogia e quando se está diante da interpretação extensiva (2016, p. 174).

Segundo Amaro (2006, p. 212), a distinção entre a interpretação extensiva e a analogia está em que, na analogia, a lei não levou em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, teria lhe dado idêntica disciplina; na interpretação extensiva, por outro lado, a lei quis abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação de fora do alcance expresso da norma, tornando-se necessária a reconstituição do seu alcance pelo intérprete.

#### **4.5 Abuso de poder e Abuso de direito**

A Constituição Federal faz menção às competências tributárias em seus artigos 153, 155 e 156 e outorga poderes à União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal, de forma fechada, sendo, portanto, indelegável.

Assim, tem-se que cada ente da federação terá competências específicas para atuar na tributação, de modo que a violação de tal competência implicaria em cobrança inconstitucional de tributos, em razão do abuso de poder.

Como narrado no tópico 2, o Estado detém um plexo de poderes essenciais à ação administrativa que lhe compete, com o propósito de alcançar o bem comum. Neste compasso, o poder administrativo fiscal faz parte do poder outorgado a qualquer dos entes e engloba não só a função tributária enquanto meio para a obtenção dos recursos necessários à satisfação das necessidades coletivas, como também a função de fiscalização e do controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme dispõe o artigo 237 da Constituição da República (LIMA, 2014).



Das palavras de Liana Maria Taborda Lima, Advogada especialista em direito aduaneiro, “da análise dos conceitos acima esposados se pode extrair que o abuso de poder do agente estatal ocorre quando este extrapola os limites da discricionariedade que tinge o ato administrativo praticado” (*ibidem*, 2014).

Neste compasso, trazendo as considerações para o embate travado, pode-se concluir que a desconsideração de atos praticados de forma dissimulada, poderia resultar no abuso de poder por parte da autoridade, uma vez que a discricionariedade dos seus atos provocou a desconsideração, ainda que, a depender do caso, o contribuinte apenas estivesse cometendo a pura elisão.

Ressalta-se que, nem toda desconsideração de atos simulados resultará no abuso de poder da autoridade, uma vez que é a desconsideração de atos dissimulados que autoriza o fisco a atuar como bem entender, o que não deve ser tolerado pelo crivo judicial.

De outro lado, o Direito brasileiro faz menção sobre a abusividade de formas no art. 187 do Código Civil, e os seus efeitos no Direito Tributário não podem ser desconsiderados, uma vez que o abuso de direito é tido como ato ilícito. Veja-se a redação do dispositivo:

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.

Enquanto parte da doutrina defende que a norma geral antielisiva visa evitar o abuso de direito por parte do contribuinte, outras correntes doutrinárias entendem que, na verdade, o intuito por trás do parágrafo único perpetra tão somente o abuso de autoridade por parte do fisco.

Como já exposto, este cenário inconclusivo é recorrente no debate aqui travado.

#### **4.6 A eficácia limitada do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional**

Com supedâneo do que já foi exposto, é conclusiva a limitação existente sobre a eficácia da norma geral antielisiva.

Assim, é válido prestigiar que as normas possuem diferentes níveis de eficácia, a saber: i) eficácia plena, ii) eficácia contida e iii) eficácia limitada.

As normas de eficácia plena são autoaplicáveis, isto é, de nada dependem para que possam ser aplicadas. De acordo com José Afonso da Silva, as normas constitucionais de eficácia plena são aquelas cujo suporte fático contempla todos os elementos necessários para uma incidência direta. Assim, as normas de eficácia plena “incidem diretamente sobre os interesses a que o constituinte quis dar expressão normativa (1998).

As normas de eficácia contida são aquelas que possuem aplicabilidade imediata, direta, mas não integral, considerando a possibilidade de ter o seu alcance reduzido por atos do Poder Público.

Por sua vez, a norma de eficácia limitada é aquela como a terminologia já adverte, é limitada, e, por isso, é necessário que exista uma norma a fim de regulamentar o exercício do quanto autorizado na norma.

Estas normas requerem integração normativa para a produção plena de seus efeitos jurídicos, de forma a permitir uma aplicação concreta e positiva. Fatidicamente:

São normas que veiculam programas de cunho social que o Estado deve implementar, isto é, “normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado (SILVA, 1998).

Apesar da necessidade para sua aplicação, importante ressaltar que o parágrafo único que tanto se menciona jamais foi regulamentado.

Contudo, posteriormente ao seu advento, houve a tentativa de regulamentar a temática, mas voltou-se atrás quando da conversão da Medida Provisória nº 66/2002 (suposta responsável pela regulamentação) na Lei nº 10.637/2002, que versa sobre a “a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep),

nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Nas palavras de Paulo Ayres Barreto, resta evidenciado que uma norma com eficácia limitada não tem capacidade para produzir seus efeitos integralmente, sendo necessário que uma lei integrativa a complemente. No momento em que a norma transfere para outro dispositivo normativo a função de estabelecer os critérios inerentes à sua aplicação, acaba por restringir a sua eficácia técnica, pois enquanto inexistente esta última norma a primeira não produzirá efeitos, isto é, não poderá ser aplicada (2016, p. 172).

É esta a situação evidenciada com a redação do parágrafo único do art. 116, ocasião em que faz-se menção expressa acerca da necessidade da edição de lei para tratar sobre os procedimentos que deverão ser observados na enunciação do ato administrativo necessário à desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes (*ibidem*, BARRETO, 2016, p. 172).

Em síntese a falta de regulamentação da norma geral antielisão traduz a abertura do conceito da “dissimulação”, quando não tem-se na legislação tributária o real significado para que o fisco possa desconsiderar atos dissimulados. Esta abertura, inclusive, é perigosa, o que justifica a necessidade de regulamentação posterior, que em última análise permanece pendente.

## 5 CONCLUSÃO

Os desdobramentos da ADI 2.446 contam com inúmeros fundamentos, a saber, pela da parte autora e seguintes manifestações, mas o que chama atenção no dispositivo inserido ao art. 116, do CTN, são as divergentes interpretações e este é o exato cenário que se encontra a Doutrina. No final das contas, as palavras e interpretações dos julgadores foram o ponto preponderante, que veio a julgar improcedente a ADI, e constitucional o parágrafo único inserido

Contudo, ressalta-se que o debate não findou quando deu-se por encerrada as discussões da ADI, ainda que esta não tenha chegado ao fim. O debate travado no contexto da norma geral antielisão continua vivo e vem sendo atualizado formalmente pela doutrina.

Apesar da proporção tomada, acredita-se que a inovação legislativa ainda não provocou modificações significativas de direito a respeito do assunto, levando em consideração que a prática de atos ou negócios dissimulados com o intuito de burlar o Fisco já era vedada.

Tem-se que o problema instaurado pela dada “norma antielisão” consiste na divergência de interpretações, o que é saudável, pois a Doutrina confere um entendimento restritivo às práticas elisivas, acreditando ser capaz de impedir o planejamento tributário, que é o viés seguido pelo trabalho.

Ocorre que, o assunto debatido veio à tona, especialmente porque o planejamento tributário é um mecanismo de suma importância, sobretudo por parte das empresas, ao ponto de ser reivindicado judicialmente, perante o STF, na hipótese de eventual ameaça ao seu exercício.

As práticas elisivas resultam na significativa redução de custos por parte dos contribuintes, ao passo em que é possível aumentar de forma relevante a margem de lucro de uma pessoa jurídica, por exemplo.

Assim, a norma em debate, protagonizada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tornou-se uma preocupação efetiva para a Confederação Nacional do Comércio, que mais tarde veio a denominar-se

Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, em vista de ser seu objetivo principal a representação e defesa das atividades econômicas do comércio brasileiro, atendendo, desta forma, aos interesses nacionais.

Logo, apesar da novidade inserida ao CTN visar combater práticas evasivas, fato é que restringiu-se as possibilidades de cometimento de elisão, de modo que seu exercício restou limitado, ao ponto em que o parágrafo único encarregou-se de autorizar o fisco a desconsiderar atos ou negócios jurídicos de origem duvidosa, isto é, 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”, nos termos previstos na lei.

Enquanto parte da Doutrina sustenta ter sido a norma em questão a representação do abuso de poder por parte do Estado e da Autoridade Fiscal, estas, por sua vez, alegam que o parágrafo único visa impedir a ocorrência da elisão quando exercida com abuso de forma ou abuso de direito.

A desconsideração de atos ou negócios jurídicos de origem “duvidosa” deixa margem para discricionariedade do Agente Fiscal, pois não se sabe ao certo até que ponto o contribuinte de boa-fé estará sendo prejudicado pelo exercício do planejamento tributário, sendo este o motivo que ensejou a reivindicação da Confederação.

Como suscitado pela parte autora na peça inaugural, teme-se a aplicação genérica do parágrafo único, tendo em vista que para os atos evasivos já se tem formas que a vedam, a preocupação é a aplicação da novidade do CTN ao planejamento tributário realizado através da elisão lícita, realizada em lacunas da lei ou através de estruturas jurídicas legais (negócios indiretos), impingindo a interpretação econômica no direito tributário nacional.

Manter uma empresa aberta no país tem exigido esforços cada vez mais árduos e a consequente restrição ao planejamento tributário pode acarretar na falência de muitas pessoas jurídicas, conquanto que, apesar da importância da elisão, o Estado tem adotado medidas recorrentes para aumentar o recolhimento de tributos a todo custo.

Os descontentamentos oriundos do parágrafo único não tomaram a proporção discutida à toa. Especialistas do ramo deram-se por insatisfeitos por um motivo lógico: abuso de poder do Estado.

Ainda que o entendimento do SFT quanto a matéria tenha sido contrário à inconstitucionalidade da norma, é uma realidade que o Estado tem tornando-se propositalmente mais interventivo na tributação, sendo necessário que exista uma contraproposta invocada.

Advogados, Juízes, Juristas, Especialistas na área e Doutrinadores são figuras essenciais à promoção de direitos à coletividade. Por isso, não deve haver silêncio. As divergências são necessárias para que instaurem-se benefícios para ambos lados da relação tributária.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Saraiva. 2016. Disponível em:

<https://books.google.com.br/books?id=4YywDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>. Acesso em 29 set. 2020.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 172.

BERGER, Fredy Seidler; DALLAPICULA, Tissiana Marins; ALENCAR, Roberta Carvalho de; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. **A Ética da Evasão Fiscal: um Estudo Comparativo de Profissionais e Estudantes da Área de Negócios**. 2009.

Disponível em: <[http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/Zoboli%20-%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Zoboli%20-%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm) Acesso em 30 nov.2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Código de Defesa do Consumidor (CDC). **Lei Nº 8.078, de 11 de Setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8078compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm). Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL, ENDEAVOR. **Planejamento tributário: saiba como realizar na sua empresa**.

Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/planejamento->

tributario-saiba-como-realizar-na-sua-empresa/?gclid=CjwKCAjwIYCHBhAQEiwA4K21mwKRnDj7g5Cn2KDCvJ4Zpfg\_os8kRIhsv6xVaXVPcceFaa4o6qt\_xRoC2AEQAvD\_BwE>. Acesso em 03 jul. 2021.

BIFANO, Elidie Palma e LIMA, Cleyber Correia. **O Planejamento Tributário como Negócio Jurídico e a Irrelevância do Propósito Negocial** in FGV DIREITO SP Working Papers. 2019.

CAMPOS, M. (2016). **A alta carga tributária em um país em recessão**. Jun/2016. Disponível em: <<http://www.gazetaonline.com.br>>. Acesso em: 15 out. 2021.

**Carga Tributária no Brasil, 2018**. Receita Federal. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> . Acesso em: 14 jul. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. Saraiva. São Paulo. 2019.

CHERQUES, Hermano Roberto Thiry. **Condição feminina e percepção dos valores morais no nível gerencial e técnico das organizações brasileiras**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<http://app.ebape.fgv.br/comum/arq/ACF7B.pdf>>. Acesso em 03 jul. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

CORREIA, Kelen. O Estado e o Poder de Tributar Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 27 set 2020. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/29492/o-estado-e-o-poder-de-tributar>>. Acesso em: 27 set. 2020.



COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: ed. Saraiva. 2014.

DINIZ, Janguê. **Por que os impostos no Brasil são tão altos?** Disponível em: <https://www.leiaja.com/coluna/2012/por-que-os-impostos-no-brasil-sao-ao-altos>. Acesso em: 13 jul. 2021.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos - Artigo 116, parágrafo único, do CTN**. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=101050&printpage=\\_](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=101050&printpage=_) Acesso em 30 nov. 2021.

FABRETTI, L. C. e FABRETTI, D. R. (2011). **Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 8. ed. São Paulo: Atlas.

FERNANDES, Thales Motti. **Planejamento tributário e o parágrafo único do art. 116 do CTN**. 2020. Disponível em: <http://www.lex-net.com/new/planejamento-tributario-e-o-paragrafo-unico-do-art-116-do-ctn/> Acesso em: 26 nov. 2021.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=RjxnDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=planejamento+tribut%C3%A1rio&ots=YsmPn4LU3p&sig=x9Goh3DrrJw66Yjp9jujws0cJQ#v=onepage&q=planejamento%20tribut%C3%A1rio&f=false>>. Acesso em: 12 jun. 2021.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 2. ed. revista e atualiza Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Estudo do Direito**, 7ª Edição, Rio de Janeiro : Forense, 1983.

GOULART, Josette. Megavazamento mostra como bilionários americanos pagam menos impostos. Revista Veja, 2021. Acesso em:

<<https://veja.abril.com.br/blog/radar-economico/megavazamento-mostra-como-bilionarios-americanos-pagam-menos-impostos/>>. Acesso em: 05 jul. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 10º Volume. São Paulo: Dialética.

JUNIOR, Geraldo Lopes dos Santos. **O lançamento por arbitramento: exercício regular de direito ou arbitrariedade da Fazenda Pública**. 2016.

KADOMOTO, Cibele Aguiar. **A cobrança de tributos ilegais e o excesso de exação**. 2018. Belo Horizonte. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64011/a-cobranca-de-tributos-ilegais-e-o-excesso-de-exacao#:~:text=Um%20tributo%20%C3%A9%20tido%20por,do%20tributo%20pel o%20servidor%20p%C3%ABalico>. Acesso em: 27 set. 2020.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. São Paulo, Atlas, 2000.

LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. **O Sistema Tributário Brasileiro: Análise Da Sonegação Fiscal nas Empresas Brasileiras**. Florianópolis. UFSC. 2011.

Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121228/302879.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 17 jun. 2021.

LIMA, Liana Maria Taborda. **A responsabilidade civil no caso de abuso de poder fiscal**. Revista Unicuritiba. Curitiba, 2014. Disponível em:

<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1059> Acesso em: 01 dez. 2021.

LOPES, Mariana Souza. **A inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma geral antielisiva**. Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em: [https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/mariana\\_lopes.pdf](https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2018/09/mariana_lopes.pdf) Acesso em: 26 nov. 2021.

LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. 2017. FGV, Rio de Janeiro.

Disponível em:

[https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/planejamento\\_tributario\\_2017-1.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf) Acesso em 04 jul. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros Editores. 31ª edição. 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001. p. 175.

MENEZES, Daniel Telles de. **Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Lowi**. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf>. Acesso em 28 set. 2017.

MONTEIRO, Erika Figueira. **A Taxatividade Das Hipóteses De Suspensão Da Exigibilidade Do Crédito Tributário: Ponderações Teóricas E Perspectivas Práticas**. 2019. Disponível em: <http://repositorio.unitau.br/jspui/bitstream/20.500.11874/3716/1/000249688.pdf>. Acesso em: 27 set. 2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 473.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em 14 jul. 2021.

MORO, Rolando Raul. **A Tutela Judicial De Urgência Da Suspensão Da Exigibilidade Do Crédito Tributário Indevido**. 2006. Porto Alegre. Disponível em: <http://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/4160>. Acesso em: 27 set. 2020.

MOTA, Camila Veras. **Por que os mais ricos pagam menos imposto sobre a renda no Brasil**. BBC, 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-54006822>. Acesso em: 05 jul. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - ELISÃO E EVASÃO FISCAL – NORMA ANTIELISÃO E NORMA ANTIEVASÃO**. 2010, São

Paulo. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.04-2010.pdf> Acesso em: 09 jul. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo. 8ª Edição. Saraiva. 2017.

PEREIRA, Rafael Vasconcellos de Araújo. **Repartição de Receitas Tributárias: Delimitações Político Institucionais da Experiência Constitucional do Modelo Brasileiro (1987-1988)**. Recife. UFPE. 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/11851/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Rafael%20Vasconcelos%20De%20Arruda%20Pereira.pdf> Acesso em: 12 jun. 2021.

PORTELA, Jacques Machado. **Princípios Constitucionais e Norma Antielisiva**. Florianópolis. Universidade Federal de Santa Catarina. 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/102369/229513.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 24/11/2021

SANCHES, Saldanha. **Os Limites do Planejamento Fiscal, Substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra Editora.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: José Bushatsky Editor em coedição com o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 126-127.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **Planejamento Tributário**. CESUC. Goiânia. 2011. Disponível em:

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**, 11ª edição, página 213 (Atlas, 2011).