



Instituto Brasiliense de Direito Público
Escola de Direito do IDP

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

O Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisiva

Autora: Laíssa Nery de Almeida

**Brasília - DF
2013**

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

O Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisiva

Autora: Laíssa Nery de Almeida

**Monografia apresentada à Diretoria da
Escola de Direito Público do Instituto
Brasiliense de Direito Público – IDP,
como requisito à obtenção do título
de Especialista em Direito Tributário e
Finanças Públicas.**

**Brasília – DF
2013**

Autora: Laíssa Nery de Almeida

O Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisiva

Banca Examinadora:

Prof.

Prof.

Prof. (Coordenador)

Brasília ____/____/____

Resultado _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus que me abençoou com esta conquista.

Aos meus mestres que, com extraordinário empenho e competência, trouxeram-me conhecimentos imensuráveis para minha vida profissional e pessoal;

Aos meus pais Ronaldo e Rosenise pela vida exemplar e dedicação; e ao meu noivo José Hygino pelo incentivo e apoio.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de apresentar ao leitor uma análise sobre o instituto do planejamento tributário e seus limites, bem como da norma geral antielisiva e os limites da atuação da autoridade administrativa fiscal. Nesse estudo foi feita uma explanação acerca de diversos conceitos relacionados ao tema, tais como: dolo, fraude, simulação fiscal e sonegação fiscal. Foi feita uma diferenciação dos termos evasão e elisão fiscal. Foi mostrado um panorama das normas gerais antielisivas no Direito Internacional na hermenêutica comparada. Apresentou os princípios que devem ser respeitados pela autoridade administrativa na fiscalização de tributos, bem como os limites que o sujeito passivo deve ter para planejar os tributos de sua empresa. Com relação a norma geral antielisiva, recepcionada no Brasil, como base do modelo francês, foi constatada sua ineficácia por desrespeito a vários princípios e por necessitar de uma regulamentação adequada.

Palavras-chave: Planejamento tributário, norma geral antielisiva, elisão, evasão, aplicabilidade, limites.

ABSTRACT

This work aims to present the reader with an analysis of the institution of tax planning and their limits, as well as the general norm *antielisiva* and limits the performance of the administrative authority tax. This study has made an explanation about various concepts related to the topic, such as deceit, fraud, tax evasion and tax simulation. Was made to differentiate the terms evasion and tax avoidance. Was shown a picture of the general *antielisivas* in International Law in comparative hermeneutics. Presented the principles to be respected by the administrative authority in overseeing taxes, as well as the limits that the taxpayer should have to plan your company's taxes. Regarding the general rule *antielisiva*, welcomed in Brazil, based on the French model, was found to be ineffective for failing several principles and require adequate regulation.

Keywords: Tax planning, antielisiva general rule, avoidance, evasion, applicability limits.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 CONCEITOS	10
1.1 Obrigação Tributária	10
1.2 Fato Gerador	11
1.3 Elisão Fiscal	12
1.4 Evasão fiscal	15
2 LIMITES IMPOSTOS À ATUAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.....	21
2.1 Princípio da legalidade	21
2.2 Princípio da tipicidade tributária	22
2.3 Princípio da segurança jurídica	22
2.4 Livre iniciativa econômica	23
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	25
3.1 Limites do planejamento tributário	28
3.2 Exemplos de planejamento tributário	29
4 NORMA GERAL ANTIELISIVA	34
4.1 Normas Gerais Antielisivas no Direito Comparado	38
4.2 Aplicabilidade do dispositivo no Brasil	41
4.3 Medida Provisória nº 66 de 2002	42
5 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA.....	47
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

INTRODUÇÃO

Pode-se observar que, ao longo da história da economia, as empresas sempre buscaram minimizar os custos tributários perante o Governo. Quando há uma reforma tributária, o intuito é ajudar o contribuinte. Porém, a carga tributária sempre tende a subir. Por essa razão, a correta administração dos tributos de uma empresa tornou-se um fator extremamente importante para se sobreviver ao mundo empresarial, com tanta concorrência. Por conta disso, o contribuinte tenta minimizar esses custos, que podem ser feitos de forma lícita ou não. Para isso serve o planejamento tributário. É um instituto que visa ajuda-lo a reduzir seus tributos.

De um lado, o contribuinte busca o planejamento tributário para diminuir o ônus dos tributos. Por outro, o fisco busca ampliar seus poderes para uma melhor fiscalização dos tributos e melhor arrecadação. Nesse contexto, surgem as limitações dos dois lados, para que nada seja abusivo ou sem respeito aos princípios e ordenamentos constitucionais.

Do lado da administração tributária, a Lei nº 104, de 10 de Janeiro de 2001 inseriu algumas alterações no Código Tributário Nacional, dentre as quais, a que mais causou divergências e polêmica na doutrina é a norma disposta no artigo 116, parágrafo único. Nos termos da legislação:

Art. 116.

[...]

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

Como se pode observar na norma citada acima, foram conferidos poderes à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que configuram em simulação.

Como poderá ser verificado ao longo do trabalho, esta norma de eficácia limitada está sujeita a uma regulamentação para que a autoridade administrativa possa realmente atuar com esses poderes.

O tema desse estudo é de extrema importância econômica, na medida em que se reduzem os tributos, os recursos poderão ser aplicados para gerar empregos, por exemplo. Possui importância jurídica, para que o intérprete da lei não ultrapasse limites e não desrespeite princípios e normas. Buscar-se-á compreender, neste trabalho, até onde vai o direito do contribuinte no planejamento tributário bem como o poder da autoridade administrativa para fiscalizá-lo. A grande questão é se a norma geral antielisiva tem aplicabilidade no Brasil.

No presente trabalho, far-se-á uma análise de conceitos que envolvam o tema, como a obrigação tributária e o fato gerador, a elisão e evasão fiscal e suas diferenciações. Na segunda parte, será feita uma análise dos princípios e das limitações ao agente público competente para arrecadar e fiscalizar os tributos – o auditor fiscal. Posteriormente, Será feita uma explanação geral sobre o instituto do planejamento tributário, bem como seus limites e condições para que seja considerado legal perante o ordenamento jurídico. Analisar-se-á a norma geral antielisiva e sua aplicabilidade no Brasil e no exterior. Por fim, será demonstrado um caso concreto que envolve o tema que poderá ajudar o aplicador da lei para soluções de outros casos.

1 CONCEITOS

Para começar a abordar o tema, faz-se necessária a compreensão de vários conceitos que poderão ser citados no decorrer no presente estudo.

1.1 Obrigação Tributária

A obrigação tem sua explicação exaurida no Direito Civil, pois é nesse ramo do Direito em que se estuda o direito das obrigações. Washington de Barros Monteiro assim define a obrigação:

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio. (2007, p. 8)

Monteiro afirmou, ainda, ser a obrigação uma prestação positiva ou negativa (2007, p. 8). Essa obrigação é classificada como dar, fazer ou deixar de fazer coisa. Em matéria tributária, a obrigação de dar (dinheiro) será principal, e é de efetivamente pagar o tributo ou multa. A obrigação de fazer será chamada de obrigação acessória, como as obrigações de escriturar livros fiscais e entregar declarações tributárias. Por fim, a obrigação de deixar de fazer, também acessória, tem como exemplos o não recebimento de mercadorias sem os documentos previstos na legislação e de não rasurar a escrituração fiscal.

Na esfera tributária, tem-se numa relação jurídico-tributária, o credor ou sujeito ativo, que será um ente político – União, Estado, Distrito Federal ou Município – ou outra pessoa jurídica de direito público a quem foi delegada a capacidade tributária ativa e, como devedor, o sujeito passivo, será um particular que deverá cumprir com a obrigação.

O autor Hugo de Brito Machado define a obrigação tributária como:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO, 2010, p. 129)

O Código Tributário Nacional define a obrigação tributária:

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

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

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

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

1.2 Fato Gerador

O fato gerador é que dá origem à obrigação tributária. Não é um conceito exclusivo do Direito Tributário, pois qualquer norma jurídica apresenta sua hipótese de incidência.

Para o autor Ruy Barbosa Nogueira, fato gerador, no sentido integral, é o conjunto de pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos (1995, p. 142).

O Código Tributário Nacional – CTN – em seu artigo 114, afirma que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Em seu artigo 115 define: “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”.

1.3 Elisão Fiscal

A elisão fiscal é uma forma de planejamento tributário lícito que visa a impedir a ocorrência do fato gerador pelo contribuinte. O contribuinte não é obrigado a optar por uma forma mais onerosa do tributo. E nada mais óbvio que o contribuinte optará pela forma que menos sentirá o impacto tributário. O sujeito passivo tem o direito de se auto-organizar. Entretanto, como afirma Marco Aurélio Greco,

(...) esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal (...). Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar. (2004,p. 204)

É natural que o sujeito passivo organize suas atividades de tal forma, que na esfera tributária, o objetivo seja reduzir o montante de operação comercial ou financeira.

Segundo o autor Ricardo Mariz de Oliveira (2001, p. 247),

A elisão fiscal vem sendo reconhecida como um direito da pessoa, reconhecimento este dado pela doutrina e pela jurisprudência de maneira praticamente unânime e uniforme (...). Esse direito vem sendo definido singelamente como o direito da pessoa procurar as maneiras menos onerosas, sob o ponto de vista tributário, para conduzir os seus negócios e os atos da sua vida particular. Em outras palavras, há um reconhecimento generalizado de que a pessoa não é obrigada a incorrer nas situações definidas como hipóteses de incidências tributárias, ou seja, não é obrigada a pagar mais tributos do que aqueles devidos em decorrência dos atos que praticar livremente.

Seguindo essa linha, pode-se considerar a elisão fiscal como uma conduta lícita, cujo objetivo seja a economia fiscal, e não fraude a lei.

Para o doutrinador Roque Antônio Carrazza “elisão fiscal pode ser definida como conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa

impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento” (2007, p. 323).

Tem-se duas espécies de elisão fiscal. A primeira é a que decorre da própria legislação, como, por exemplo, os benefícios ou incentivos fiscais. A segunda espécie decorre de lacunas e brechas dos institutos legais. O contribuinte opta por negócios em que a lei não proíbe ou utiliza elementos que evitem o fato gerador de algum tributo. Onde o legislador foi omissivo, onde não haja descrição legal que justifique a tributação, o contribuinte realiza a economia fiscal por meio da elisão, que está dentro do planejamento tributário. Como exemplo, podemos citar o caso de uma empresa de serviços que, com o fim de pagar o ISS – Imposto Sobre Serviços – com uma alíquota reduzida, realiza a mudança de sua sede, pois a lei não proíbe que o contribuinte escolha onde vá exercer sua atividade, mesmo que o intuito seja, exclusivamente, o planejamento fiscal.

Outros exemplos de elisão fiscal são as formas de organizações societárias, em que o contribuinte opta pelo lucro presumido ou lucro real, com o objetivo de pagar menos o IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Também se pode citar o caso do contribuinte que deixa de comprar produtos importados e passa a comprar no mercado interno, para não ter que pagar o imposto de importação.

A elisão fiscal consiste na prática de ato ou negócio jurídico previsto legalmente e importa em isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Normalmente, a elisão é verificada em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Diz-se normalmente, pois a regra comporta exceções. Há casos em que a conduta lícita seja praticada em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Como exemplo, o momento da elaboração da declaração do imposto de renda das pessoas físicas ocorre posteriormente ao fato gerador do tributo. Porém, ainda se torna possível realizar o planejamento tributário para que a cobrança do tributo seja menos onerosa, na forma da escolha do tipo de declaração, se será o modelo completo ou simplificado.

Os principais impostos pagos pelas empresas e que são objeto de planejamento são:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o PIS/Pasep;
- Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A elisão fiscal caracteriza-se, apenas, como uma das ferramentas do planejamento tributário, sendo este, um instituto mais amplo que pode ser feito em uma reorganização de finanças, por exemplo. No campo do planejamento tributário estão excluídos os atos ilícitos. O autor Marco Aurélio Greco declara:

(...) Toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de uma falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito; ou então afirmar que houve uma ação do contribuinte que está enquadrada na Lei nº 8.137/90 (ao prever os crimes contra a ordem tributária) também não é tratar-se de um planejamento. (2004, p. 78)

Existem casos em que a conduta do contribuinte não é considerada ilícita, mas adota um formato artificioso, atípico, que não configure em hipótese de incidência tributária, mas que atinja algum resultado econômico e/ou jurídico semelhante ao negócio jurídico que esteja previsto na norma de incidência tributária.

Alguns doutrinadores denominam esta hipótese de elusão fiscal, e outros de elisão ineficaz. Para Heleno Tôrres,

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elusão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão” do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir, eliminação, supressão. “Eludir”, do latim “*eludere*” significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder de influencia de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia) que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei (não publicado).

A elusão seria o limite imposto ao planejamento tributário. Na elusão fiscal, o contribuinte realiza determinado negócio jurídico que, apesar de ter uma aparência de licitude, se comporta em uma simulação com abuso de forma. A doutrina clássica, tradicional, classifica tal hipótese como elisão fiscal. “Quando do advento de uma norma que se propunha a combater o abuso das formas jurídicas em direito tributário, propagou-se no meio jurídico a criação de uma norma geral antielisão fiscal”. (ALEXANDRE, 2012, p. 269)

1.4 Evasão fiscal

Trata-se de uma conduta ilícita praticada pelo contribuinte. Normalmente, este pratica atos que visam a evitar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal. Nesse caso, o contribuinte busca mascarar seu comportamento de forma fraudulenta, o fato gerador ocorre e o contribuinte o esconde do Fisco, ou seja, o sujeito passivo busca burlar o fisco com operações simuladas.

Entretanto, assim como na elisão fiscal, nesse tipo de conduta ilícita, podem-se encontrar exceções. Como exemplo, quando, antes da saída de

mercadorias do estabelecimento comercial – fato gerador do tributo –, o contribuinte emite notas fiscais fraudulentas.

O Estado, através de seu poder coercitivo, identifica o contribuinte que se evade de uma obrigação tributária e o penaliza por meio de multas, juros, entre outras formas previstas na lei. A evasão fiscal geralmente é associada às figuras de dolo, fraude, simulação e sonegação fiscal. O Código Tributário Nacional não define os conceitos destes institutos. Portanto, faz-se necessária a busca no Direito Civil. Passa-se a analisar cada um desses institutos.

Dolo

Silvio Rodrigues afirma que “dolo é o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro” (2003, p. 1994). Nos termos do artigo 145 do Código Civil, “são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa”.

Quando alguém age com dolo, significa que o indivíduo teve a intenção de causar prejuízo a alguém. O indivíduo age com a intenção de atingir um fim criminoso que cause danos a terceiros.

Maria Helena Diniz declara:

(...) na prática, ocorre uma correspondência entre a vantagem auferida pelo autor do dolo e um prejuízo patrimonial sofrido pela outra parte, há, virtualmente, um prejuízo moral pelo simples fato de alguém ser induzido a efetivar negócio jurídico por manobras maliciosas que afetaram sua vontade (2004, p. 417).

Fraude

Nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas

características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude é um delito cometido com o fim de prejudicar terceiros. A fraude é penalizada judicialmente.

Pode-se depreender do dispositivo que a fraude consiste em uma prática omissiva ou comissiva por parte do sujeito passivo, que age de má-fé para com a fiscalização tributária de forma a omitir a ocorrência do fato gerador.

Se não houver o dolo comprovado, o fisco não poderá considerar a intenção de cometer fraude fiscal.

Simulação fiscal

O autor Silvio de Salvo Venosa explica que,

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes. (2004, p. 481)

De acordo com o artigo 167, § 1º, do Código Civil de 2002:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Para que haja simulação é necessária a existência de um pacto simulatório e o propósito de enganar ou prejudicar terceiros.

A professora Misabel Derzi explica esses conceitos:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado.

(...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros (2001, pp. 214-5)

Sonegação Fiscal

Far-se-á uma explanação sobre a sonegação fiscal só para efeito de esclarecimentos.

Na sonegação fiscal é flagrante que o contribuinte se opõe conscientemente à lei. De acordo com o artigo 71 da Lei nº 4502 de 30 de novembro 1964,

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O autor James Marins define a sonegação: “Quando a conduta proibida, de evasão fiscal, se enquadra em tipificação penal tributária, a prática é

considerada como sonegação. A sonegação é a conduta evasiva, transgressora, tipificada como crime contra a ordem tributária”. (2002, p. 31)

A sonegação fiscal pode ser verificada em diversos casos nas empresas. O fisco busca, cada vez mais, formas de ampliar seus poderes de fiscalização e identificar as condutas ilícitas.

Algumas das formas de sonegação fiscal são: a desobediência civil, que seria o não pagamento dos tributos, simplesmente; A realização de operações para postergação do imposto a pagar, como disfarçar despesas e distribuição de lucros; a falsificação da escrituração fiscal e de seus comprovantes, com o fim de eliminar ou reduzir o montante do tributo devido; a não emissão de notas fiscais, uma das formas mais simples de sonegação fiscal.

Em qualquer uma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o sujeito passivo comete crime contra a ordem tributária. Nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990,

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

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

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

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

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

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

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

2 LIMITES IMPOSTOS À ATUAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Como o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN carece de regulamentação legal, a autoridade fiscal deve analisar os princípios constitucionais tributários para nortear suas atividades. Porém, como bem explica Marco Aurélio Greco, limitações constitucionais não devem ser confundidas com princípios constitucionais. Estes veiculam diretrizes positivas a serem observadas, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Aquelas têm “função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional” (p.213).

Trata-se de um instrumento hermenêutico o estudo dos princípios jurídicos, pois ajudam a compreender diversos dispositivos. Os princípios constitucionais tributários protegem não só os contribuintes, mas também a própria relação jurídico-tributária, a sociedade e o Estado de Direito.

Passa-se a analisar os princípios relacionados ao tema.

2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é encontrado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso II e determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio constitui em uma cláusula pétrea, não podendo ser revogada nem por emenda constitucional.

Na esfera tributária, o princípio da legalidade assume outra posição. Tomando por base o conceito constitucional citado acima, pode-se dizer que no Direito Tributário ninguém será obrigado a cumprir uma obrigação tributária que não tenha sido prevista em lei, pela pessoa política competente. Dessa forma, o artigo 150, inciso I da Magna Carta proíbe os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A lei, em matéria tributária, não deve conter apenas a autorização para a conduta do fisco, no tocante à fiscalização de tributos, mas sim, deve conter todos os elementos e critérios com uma descrição completa para a atividade arrecadatória e fiscalizatória.

2.2 Princípio da tipicidade tributária

O Professor Paulo de Barros Carvalho, brilhantemente, explicou a regra-matriz de incidência tributária (RMIT). Trata-se de uma estrutura normativa - norma jurídica geral e abstrata - que contém todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário. Quando faltar apenas um elemento, o crédito tributário não poderá ser lançado. Na lei que foi instituído o tributo devem conter todos os elementos da RMIT – elementos temporal, espacial, material (antecedente), pessoal e qualitativo (consequente) – para que cada tributo tenha o seu “tipo” próprio definido em lei. O elemento material deve conter um verbo que descreve um evento que deva ocorrer no mundo jurídico para que se possa falar em alguma espécie de obrigação. O elemento temporal descreve o momento em que deva ocorrer o fato gerador. O elemento espacial descreve o lugar em que nasce a obrigação tributária. O elemento pessoal, por sua vez, identifica o sujeito passivo, que poderá ser o contribuinte ou responsável, e o sujeito ativo, detentor do crédito tributário. Por fim, no elemento qualitativo devem conter as definições da alíquota e da base de cálculo do tributo.

Como se pode perceber, existe uma relação entre o antecedente e o consequente de causa e efeito. Para que as relações do consequente possam ser constituídas, é necessário a descrição no antecedente ocorrer no tempo e espaço exigidas em lei.

2.3 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, evita que o sujeito passivo tenha algum tipo de surpresa negativa em relação aos tributos que devam ser pagos. O respeito à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, bem como ao

direito adquirido complementam a segurança jurídica. O princípio da legalidade sempre está ao lado da segurança jurídica, bem como o da tipicidade tributária.

O intuito do princípio em tela é garantir a estabilidade e prever as consequências jurídicas na forma de planejamento dos atos realizados pelos indivíduos.

2.4 Livre iniciativa econômica

O princípio da livre iniciativa é encontrado no artigo 1º da Constituição Federal como um dos princípios fundamentais ao lado dos valores sociais do trabalho.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...).

Esse princípio é fundamental para a ordem econômica e as empresas da iniciativa privada devem obediência a este princípio. Cabe ao Estado apenas a exploração direta da atividade econômica quando necessária à segurança nacional ou relevante interesse econômico – CF, art. 173.

A Carta Magna, em seu artigo 174, afirma que o Estado tem o papel primordial como agente normativo e regulador da atividade econômica exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Dessa forma, A Constituição não coíbe o intervencionismo estatal na atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, mas assegura o acesso à livre concorrência.

O Professor José Afonso da Silva, em seu curso de Direito Constitucional Positivo (2p. 767), ensina que “a liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”.

Ficam proibidas apenas as atividades que venham a prejudicar terceiros, ofender os direitos dos outros indivíduos.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário constitui em um sistema que ajuda o contribuinte a se organizar. Trata-se de um conjunto de condutas da pessoa física ou jurídica com o objetivo de reduzir, mitigar ou adiar o ônus tributário. Se a forma que o sujeito passivo utilizar for juridicamente possível e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la. Planejar a administração dos tributos é tão importante quanto planejar o fluxo de caixa, os investimentos de uma empresa, etc.

O autor Heleno Tôrres explicou sua definição do planejamento tributário: “Com a expressão “planejamento tributário” deve-se designar (...) a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos” (2001, p. 37).

A Doutora Marly Elbe Queiroz, explica de forma clara o planejamento tributário:

O planejamento empresarial é prática ou comportamento adotado para a boa gestão dos negócios, no sentido de auto-organização administrativo-financeira da empresa para obtenção da maximização de resultados (lucros). Com o fim de atingir esse objetivo é necessária à adoção de medidas que resultem em redução de custos de mão-de-obra, administrativos, financeiros, etc. Entre essas medidas coloca-se a necessidade de ser reduzido, também, o custo tributário como forma de se conseguir um resultado mais favorável e evitar uma diminuição do patrimônio da empresa em decorrência do ônus fiscal que lhe é imposto, bem como adquirir vantagem competitiva no mercado. Exsurge, assim, a alternativa do planejamento tributário (QUEIROZ, 2005, p. 87)

O termo planejamento tributário é considerado por muitos, sinônimo de elisão fiscal, mas os dois institutos possuem algumas diferenças. O Professor Marco Aurélio Greco explica:

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc.

Quando se menciona “elisão”, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia, etc. (2008, pp. 81, 82).

O planejamento tributário é, na verdade, uma atividade empresarial preventiva, de forma que o sujeito passivo identifica e projeta os atos e fatos tributáveis e escolhe a forma menos onerosa, sem que possa ultrapassar os limites da licitude.

Os autores Láudio e Dilene Fabretti afirmam:

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

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

Para tanto, devemos pesquisar, antes de cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque, uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos (art. 116 do CTN), surgindo a obrigação tributária. (2005, p. 143)

Existe uma série de questões atuais do Direito tributário que tratam da interpretação das leis tributárias acerca da elisão e do planejamento tributário. São questões que merecem reflexões na medida em que surgem casos concretos. Conforme Martins,

1 - O fenômeno da elisão não está circunscrito à experiência de um único País; transcende as fronteiras e ocorre tanto no âmbito da legislação interna quanto no âmbito internacional, com certa semelhança de perfil; os temas específicos podem ser distintos conforme se tratar de questão de ordem interna ou internacional.

Interpretação econômica, analogia, mudança de critério jurídico pela Administração Fiscal, relação entre Direito Tributário e Direito Privado etc. têm dito respeito, mais frequentemente com questões de ordem interna, mas se estendem também às relações de caráter internacional. No âmbito internacional, além dessas, podem ser mencionadas também as questões relativas aos paraísos fiscais, *treaty shopping*, os debates envolvendo a figura do *transfer pricing* ou a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira no âmbito do GATT – OMC etc. Em suma, a elisão é fenômeno não restrito à legislação interna de cada País; por consequência, a interpretação

em matéria tributária deverá apresentar características que a viabilizem seja no plano local, seja no internacional. Podem existir dois objetos a interpretar, mas a interpretação, em si mesma, deve ser uma.

2 – tratando-se de elisão, é muito difícil dizer a priori e em abstrato se as condutas imaginadas pelo contribuinte estarão ou não protegidas contra as investidas do Fisco; se estarão, ou não resguardadas na tentativa de uma desqualificação do que for feito para uma requalificação em categoria fiscalmente mais onerosa. Neste ponto, a aplicação do denominado “silogismo judicial” se torna cada vez mais complexa. A interpretação deverá, pois, explicar porquê e como isto ocorre, e quais os elementos que interferem nesse contexto.

3 – em matéria de elisão e planejamento, nem sempre as noções de legalidade, tipicidade e sentido inequívoco das normas são suficientes para afastar investidas fiscais, nem para impedir que decisões judiciais sejam proferidas desconsiderando, em certa medida, tais previsões. A interpretação, portanto, deve indicar como é possível haver certeza, segurança e estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte se o ponto de apoio para as decisões administrativas e judiciais não forem mais parâmetros objetivos e formais, nitidamente identificáveis.

4 – a elisão traz em si a ideia de um conjunto ordenado de operações ou providências adotadas pelo contribuinte com o fito de sofrer menos carga tributária. Supõe uma atitude meditada (daí se falar em “planejamento”) e não meramente espontânea. Pelo planejamento, muitas vezes “constrói-se” uma determinada situação. Diante disto, cabe indagar até que ponto as ideias de “construir um objeto” e assumir uma atitude racional e consciente devem informar a concepção que se tenha de interpretação.

5 – frequentemente, as operações elisivas somente são integralmente compreendidas se vistas em seu conjunto, como uma sequencia ordenada de etapas. Em razão disto, é de perquirir até que ponto a interpretação deve fornecer elementos para a compreensão de um objeto múltiplo e não apenas de cada um de seus elementos. A interpretação da realidade deve considerar cada fato como se fosse uma foto ou o conjunto como se fora um filme?

6 – o enquadramento das condutas concretas como hipótese de elisão (lícita) ou de evasão (ilícita), pode oscilar de uma para outra categoria em função do momento em que os eventos são interpretados o que põe em dúvida a existência de uma conclusão que possa ser qualificada como “certa” ou “errada”.

7 – estas variações, muitas vezes, resultam de opções ideológicas, que prestigiam ora a liberdade do contribuinte, ora a solidariedade social e a isonomia. O modelo de interpretação deveria trazer elementos para que as variações pudessem ser compreendidas dentro de um contexto coerente.

8 – as lacunas do ordenamento têm papel importante na configuração da elisão. Parte da doutrina sustenta que só há elisão em função da elisão. Parte da doutrina sustenta que só há elisão em função da existência de uma lacuna no ordenamento. Como a interpretação da lei tributária convive com as lacunas?

9 – o enquadramento das operações realizadas pelo contribuinte também pode variar em função do País em que surge a interpretação, o que é particularmente sensível em Países integrados em blocos regionais ou que tenham celebrado Acordos para Evitar a Bitributação. Haverá tantos modelos de interpretação quantos Países ou será possível conceber um modelo básico do eu seria a interpretação da lei tributária em qualquer País?

10 – ao se tratar da elisão e do planejamento, muito frequentemente é suscitado o tema do abuso (de direito, de formas) o que supõe as ideias de “normalidade” e de “excesso” que são noções tópicas que partem da ideia de “grau”. Se o mundo apresenta graus, até que ponto a interpretação deveria incorporar a ideia de graduação e se afastar de uma visão absoluta do seu objeto? (1997, pp. 152-4)

As questões sintetizadas acima pelo autor Ives Gandra são de extrema importância no cenário atual. Elas não serão completamente respondidas no presente trabalho, mas são colocadas para que haja reflexões acerca deste tema essencial para a economia como um todo.

O planejamento tributário é necessário para o sujeito passivo, na medida em que se consegue diminuir, retardar o ônus tributário. Será visto em tópico precedente, o Direito Comparado, mostrando as normas gerais antielisivas no Direito Internacional.

Conforme mostrado acima pelo autor, a elisão ora é configurada pela própria legislação, ora pelas lacunas deixadas nas leis. O problema das lacunas deixa para o sujeito passivo o “direito” de agir, mas para o Fisco o dever de não fazer nada, pois a administração tributária só faz o que diz a lei.

No tocante as questões práticas de elisão, o intérprete se utiliza da licitude da conduta para identifica-la como sendo elisão ou evasão fiscal.

3.1 Limites do planejamento tributário

O planejamento tributário poderá e deverá ser feito pelo contribuinte para organizar seus negócios. Porém, esse instituto possuem limites que não poderão ser ultrapassados para não serem configurados como evasão e não mais como elisão fiscal.

Ficarão de fora da denominação de planejamento tributário, bem como de elisão fiscal três tipos de condutas: as repelidas, as desejadas ou induzidas e as expressamente autorizadas pelo ordenamento jurídico.

As hipóteses de cada uma dessas condutas são: para as condutas repelidas são as que configuram ilícitos; para as condutas desejadas ou induzidas seriam as condutas que configurem em extrafiscalidade e dentro das condutas autorizadas encontram-se as opções fiscais.

O autor Greco faz uma explanação acerca dessas condutas,

O primeiro grupo de situações que se encontra fora do objeto de estudo é formado pelas condutas sancionadas negativamente pelo ordenamento, ou seja, a prática de ilícitos.

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando-o. (GRECO, 2004, p. 78)

3.2 Exemplos de planejamento tributário

Retirando trechos da obra de Humberto Bonavides Borges – Planejamento tributário IPI, ICMS, ISS e IR passar-se-á a análise de casos concretos.

O caso citado no capítulo I (BORGES, 2006, pp. 39-48) da obra citada acima trata do planejamento tributário específico à cisão total e os impostos objetos do planejamento são o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

O caso mostra uma empresa A, domiciliada no Estado de São Paulo que explora atividades industriais e presta serviços. Ficou decidido, após uma reunião da Assembleia Geral de Acionistas, a sua cisão total. Portanto, a empresa B resultante da cisão passou a desenvolver a atividade de prestação de serviços,

enquanto a empresa C, também resultante da cisão, passou a explorar a atividade industrial.

As empresas B e C passaram a funcionar em estabelecimentos diversos daquele em que se encontrava o domicílio da empresa A. Porém, os três domicílios estão localizados no Município de São Paulo.

Em virtude da cisão, ocorrerá a saída física de bens do ativo imobilizado, de produtos de industrialização própria e de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (proveniente da cisão) desenvolverá sua atividade.

As questões levantadas pelo autor para o estudo em sua obra são:

- a. Quais as consequências nas áreas do IPI e do ICMS, relacionadas com a concretização da operação descrita acima?
- b. Como proceder à conciliação dos aspectos societários e fiscais voltada à economia do ônus do IPI e do ICMS?

O autor faz uma explanação preliminar da estrutura dos impostos supracitados para que o leitor compreenda sua estrutura. É utilizada a estrutura proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, já explicada em outro tópico do presente trabalho – denominada regra matriz de incidência tributária.

O IPI apresenta a seguinte estrutura: elemento material – industrializar um produto e com ele realizar um ato ou negócio jurídico concernente à mutação de sua posse ou propriedade. O elemento espacial será em qualquer lugar do território nacional, ressalvadas as regiões privilegiadas por lei. Como critério temporal será no momento da saída do produto industrializado. Com relação à importação, o elemento material será “promover a importação de produto industrializado do exterior em consonância com os requisitos estabelecidos em lei” (BORGES, 2006, p. 43). O critério espacial será a introdução em território nacional através das repartições alfandegárias e como elemento temporal o instante do desembaraço aduaneiro.

Já no conseqüente como critério pessoal tem-se como sujeito ativo a União e como sujeito passivo o industrial ou importador. Como critério qualitativo será aplicado um percentual sobre o preço da operação realizada.

O autor seguiu explicando a estrutura do ICMS,

Realizar atos ou negócios jurídico-mercantis atinentes à transferência dos direitos de posse ou propriedade de mercadorias – *critério material*; nos limites geográficos do Estado ou do Distrito Federal – critério espacial; identificados (os atos ou negócios jurídico-mercantis) para tal fim, no momento da saída, entrada ou fornecimento dos referidos bens – *critério temporal*.

Essa explicação acima se encontra no antecedente da estrutura normativa do ICMS. Já no conseqüente encontra-se no polo ativo o Estado ou Distrito Federal e no polo passivo o comerciante, industrial, produtor ou pessoas a que lhes são equiparadas pela lei.

Feitas as explanações sobre os dois impostos – IPI e ICMS – passa-se a responder as questões colocadas pelo autor.

A primeira questão colocada quer saber quais as conseqüências nas áreas dos dois impostos. O autor cita três situações distintas. A primeira situação é a seguinte: “saída de bens do ativo imobilizado do estabelecimento da empresa A para o estabelecimento onde a empresa C desenvolverá sua atividade”. Nessa situação não se concretizou o critério material da hipótese de incidência do IPI, portanto, trata-se de um fato irrelevante ao imposto. O ICMS não terá destaque na nota fiscal, pois se trata de ativo imobilizado.

A segunda situação diz: “Saída real de produtos acabados (de industrialização própria) do estabelecimento da empresa A para o estabelecimento onde a empresa C desenvolverá a sua atividade (p.46)”. Com relação ao IPI, todos os critérios da hipótese de incidência foram atendidos, configurando incidência devida do imposto. A empresa A transferirá seus produtos acabados, em face de sua cisão total, para a empresa C no Estado de São Paulo. Haverá a saída dos produtos industrializados. Dessa forma, com os critérios material, temporal e espacial atendidos, se concretizou a hipótese de incidência do IPI e é necessário

que se faça o lançamento devido. Quanto ao ICMS, também foram atendidos todos os critérios no antecedente e incidirá sobre a transferência da propriedade das mercadorias em decorrência da cisão total. Como critério material, tem-se o verbo realizar e os complementos operações jurídico-mercantis que causará a mudança da propriedade. Ocorrerá no Estado de São Paulo (aspecto espacial) no instante da saída das mercadorias (aspecto temporal).

A terceira situação colocada é a seguinte: “Saída real de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (adquiridos de terceiros) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (proveniente da cisão desenvolverá a sua atividade (p. 46)”.

Com relação ao ICMS foram atendidos todos os critérios para a hipótese de incidência do referido imposto, assim como na segunda situação descrita acima. Portanto, é necessário o devido lançamento do imposto.

Já com relação ao IPI, o estabelecimento da empresa A deverá lançar o imposto nas notas fiscais. Devido à diretriz descrita no artigo 9º do Decreto nº 4,544/02 – Regulamento do IPI-, os estabelecimentos industriais que promoverem saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com destino a outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiro, para revenda ou industrialização, serão estabelecimentos comerciais equiparados a estabelecimentos industriais. Portanto, deverão observar as normas, por equiparação a estabelecimentos industriais.

A segunda questão exposta quer saber a forma como será feita a conciliação dos aspectos societários e fiscais voltada à economia do ônus tributário em cada um dos dois impostos. Borges sintetizou uma reformulação nos aspectos operacionais que se torna necessária sua citação:

I – A empresa B funcionará em estabelecimento situado em domicílio diverso daquele onde se encontra o estabelecimento da empresa A;

II – A empresa C, por sua vez, funcionará *temporariamente* em estabelecimento situado no mesmo domicílio onde, atualmente, se encontra o estabelecimento da empresa A.

A operacionalidade da sugestão mencionada no parágrafo anterior impedirá a concretização dos critérios temporais das hipóteses de

incidência do ICMS (momento da saída dos bens do ativo imobilizado) e do IPI e do ICMS (momento da saída dos produtos acabados, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem do estabelecimento da empresa A – cindida – para o estabelecimento da empresa C – oriunda da cisão). Assim sendo, a inoocorrência, na operação sugerida, dos critérios temporais das hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS, possibilita o entendimento de que esses impostos não incidirão sobre a aludida operação de *cisão*.

III – Posteriormente, a empresa C procederá a mudança do seu estabelecimento para o domicílio ideal ao desenvolvimento de sua atividade econômica. A saída dos produtos acabados, das matérias-primas, dos produtos intermediários e material de embalagem, por motivo de mudança do estabelecimento, não concretizará os aspectos temporais das hipóteses legais de incidência do IPI e do ICMS, visto que tal saída não será oriunda de um ato ou negócio jurídico.

Faz-se necessário que tal mudança do estabelecimento seja precedida mediante prévias comunicações às repartições fiscais competentes dos Fiscos Federal e Estadual (BORGES, 2006, pp. 47-8).

4 NORMA GERAL ANTIELISIVA

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é chamado de “norma geral antielisiva”, e surgiu para coibir práticas de elisão fiscal. O artigo 116 passou a ter a seguinte redação:

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

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

De acordo com a exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei que se converteu na LC 104,2001, a norma seria “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito” (Mensagem 1.459/1999 do Presidente da República).

O abuso de direito acontece quando se extrapola os limites do direito. Nos termos do artigo 187 do Código Civil, “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”. O autor James Marins afirma que “quando a utilização de um direito ou de uma forma jurídica, mesmo que lícita, tem por finalidade causar lesão a terceiros, pode estar caracterizado o abuso de direito”.

Na Alemanha encontra-se a ênfase sobre a coibição do abuso de formas jurídicas nos termos do parágrafo 42 da AO - *Abgabenordnung* “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Antes da criação da LC 104, 2001, a autoridade fiscal devia estar atinente somente à estrita legalidade. Após o advento da norma, não basta observar apenas a lei. O auditor fiscal – autoridade administrativa que lança o crédito tributário – deve interpretar os atos e negócios jurídicos e identificar se são abusivos de alguma forma.

Com o surgimento desse dispositivo, surgiu no meio jurídico grande polêmica no sentido de ser a norma criada tratada de antielisiva ou antievasiva. O conceito de elisão fiscal não é unânime na doutrina, assim como sua diferenciação com o termo evasão fiscal.

Para Hugo de Brito Machado,

Elisão e evasão têm sentido equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente (2010, p. 138).

Entretanto, seguindo a doutrina majoritária, tem-se que a elisão seja uma conduta lícita e a evasão, uma conduta ilícita.

O autor Gilberto de Ulhôa Canto (1994, p. 188) aponta o aspecto temporal como fator de diferenciação da elisão para a evasão fiscal:

O único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão é temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador.

De acordo com as conclusões do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEEU (MARTINS, 1989, p. 491) os limites para diferenciação dos

termos encontram-se na ocorrência do fato gerador – limite temporal e na observância da juridicidade – licitude.

Apenas o critério da licitude é uma unanimidade na doutrina. O aspecto temporal é um critério importante para se diferenciar os termos elisão de evasão fiscal. Entretanto, não é um critério, por si só, confiável, haja vista a possibilidade de tanto na elisão quanto na evasão fiscal, a ocorrência do fato gerador se dar em momentos distintos das regras para cada instituto, como nos exemplos citados em tópico precedente – declaração do IR na elisão e notas fiscais fraudulentas na evasão. Boa parte da doutrina afirma que a norma se trata de anti-simulação e outra corrente entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN constitui norma antielisão, contra abuso de direito ou a fraude à lei.

Divergências a parte, há um consenso na doutrina que a elisão fiscal se refere a condutas lícitas e a evasão fiscal a condutas ilícitas.

O Professor Ricardo Lobo Torres analisou a questão e afirmou tratar-se de norma antielisiva, a partir do modelo francês,

[...]

a) não tem peso argumentativo concluir-se que o congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150 § 4º);

b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;

(...)

h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.) e não há motivos para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.

No presente trabalho será feita uma explanação geral no Direito Internacional sobre as normas gerais antielisivas.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2010, p. 139), a norma em análise nada mais é do que “um reforço aos poderes da administração tributária”. A norma é dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária.

Outra divergência na doutrina diz respeito à simulação. O parágrafo único fala sobre desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular o fato gerador. Algumas correntes doutrinárias afirmam ser a dissimulação mais específica, alcançando apenas alguns tipos de simulação. Outros doutrinadores, como Marco Aurelio Greco, afirmam ser a dissimulação mais ampla que a simulação. O professor explica:

Como uma das possibilidades é dissimulação equivaler a simulação, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar de ambos os termos, concluo que o sentido de dissimular, no parágrafo único do art. 116, abrange o simular, mas tem maior amplitude que este. Vale dizer, estão alcançadas, pelo novo dispositivo, todas as hipóteses de simulação e mais alguma outra figura.

Daí, então, a pergunta crucial: se o dispositivo alcança mais do que a figura clássica da simulação, o que está abrangendo?

Este é um campo que merece amplo debate e pesquisa. No momento, limito-me a apontar algumas possíveis figuras ou hipóteses que a norma abarca, sem excluir outras, nem afirmar, categoricamente, que estas, sempre e em todas as hipóteses, estarão alcançadas pelo novo dispositivo.

Creio que o Dispositivo põe em pauta o debate sobre estarem, ou não, abrangidas, em especial, três figuras o abuso de direito, a fraude à lei (que não pode ser, confundida com a fraude de caráter penal) e o negócio indireto.

Em tese, a dissimulação (num sentido amplo), por corresponder a um efeito obtido pela prática de certo ato ou negócio, pode ocorrer mediante a utilização de qualquer uma delas. Porém, como foi dito anteriormente, o ponto central da norma é a existência do fato gerador. Vale dizer, não basta existirem atos ou negócios que possam configurar abuso de direito, fraude à lei ou negócio indireto em si; indispensável é que tenham por finalidade servir de mascaramento da ocorrência do fato gerador. Sem isto, não se configura o pressuposto da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN (2001, pp. 194 – 5)

A norma em análise não deu certo no Brasil haja vista a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional exigem lei expressa no ordenamento jurídico

para a instituição e cobrança de tributo. Portanto, não se pode partir da intenção do contribuinte, mas sim, dos atos realmente praticados.

O professor Sacha Calmon afirma:

Para logo não existe nenhuma interpretação econômica: toda interpretação é jurídica. O Direito opera pela jurisdicização dos fatos, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez jurisdicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica (COELHO, 2001, p.285).

4.1 Normas Gerais Antielisivas no Direito Comparado

As normas gerais antielisivas são utilizadas em vários países, cada um com sua metodologia de aplicação da norma. Os países utilizam normas que buscam evitar o abuso de direito no planejamento tributário.

Alemanha

No ordenamento jurídico alemão, a norma geral antielisiva é tratada como proibição ao abuso de forma jurídica.

Essa vedação ao abuso de forma pode ser encontrado no parágrafo 42 do Código Tributário Alemão de 1977. Nos termos da norma: “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Espanha

Na legislação espanhola pode-se encontrar a cláusula antielusiva tendo como base a fraude à lei. No artigo 24 da Ley General Tributaria (LGT), 1963, é permitido à Administração declarar a fraude e a exigir o imposto eludido.

Na Espanha, é permitido que seja desconsiderado atos ou negócios jurídicos realizados com o fim de evitar o pagamento do tributo.

Argentina

A Lei nº 11.683 de 1978 introduziu no ordenamento jurídico argentino o combate à elisão abusiva. A autoridade administrativa fiscalizatória é autorizada a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir relações econômicas efetivamente realizadas. Na Argentina, se dá partida na interpretação econômica do direito tributário, assim como a desconsideração da personalidade jurídica para o combate à elisão fiscal.

Portugal

No ordenamento jurídico português tem-se uma cláusula geral anti-abuso, encontrada no artigo 38, nº 2 da Lei Geral Tributária portuguesa que foi introduzido pela Lei 100, de 1999. Nos termos do dispositivo: O dispositivo estabelece que os atos ou negócios jurídicos quando realizados com o único ou principal objetivo de reduzir ou eliminar os impostos que seriam devidos são ineficazes.

A lei processual tributária portuguesa dispõe sobre um processo para lidar com a aplicação das ditas normas antiabuso. CPPT

Art. 63.

1 - A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para efeito de procedimento próprio.

2 - Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que conseguem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

3 - O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.

4 - A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei. (GUIMARÃES, 2001, p. 15)

Itália

No ordenamento jurídico italiano verifica-se normas antielusivas para serem aplicadas em casos concretos com área já delimitada na lei, ou seja, com um campo específico de incidência. Não há normas gerais que tratam do assunto.

Estados Unidos

No ordenamento norte-americano pode-se observar a predominância do propósito de negócio sobre a forma jurídica adotada. Portanto, a Fazenda Pública desse País pode requalificar os negócios jurídicos que visam a economia fiscal, tendo em base o princípio de prevalência da substância sobre a forma.

Essa doutrina do propósito mercantil (*business purpose*) se desenvolveu não apenas nos Estados Unidos, mas em diversos países como Canadá, Inglaterra, Austrália, entre outros. Essa doutrina prega a caracterização da elisão abusiva quando o contribuinte se afasta desse propósito de negócio para obter benefícios fiscais. Cf. V.UCKMAR, op. cit. p 28

França

Na França, a norma geral antielisiva acabou se tornando base para a norma brasileira. Lá, a Administração Pública tem a prerrogativa de requalificar os fatos, com o objetivo de adequá-los à hipótese de incidência tributária. Na norma francesa busca-se reprimir o abuso de direito, fraude à lei e hipóteses de simulação.

O artigo 1741 do *Code Général des Impôts* prevê sanções para quem tenha "*volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt*". O tributo poderá ser acrescido de 100% a 200% a título de sanção pela configuração da prática abusiva. No artigo 64 do Livro de Procedimentos Fiscais (*Livre des Procédures Fiscales*) encontra-se a previsão acerca do abuso de direito.

4.2 Aplicabilidade do dispositivo no Brasil

Com a inclusão da Lei Complementar 104 de 2001 no ordenamento jurídico, foi autorizado à autoridade fiscal identificar a simulação, e somente poderá declarar o defeito constante do ato ou negócio jurídico e, vir a tributar a verdade mascarada pelo sujeito passivo por meio do lançamento tributário.

O autor James Marins declara:

Sob o ângulo formal, o texto complementar amplia as prerrogativas de autotutela da Administração Tributária, pois à competência fiscalizatória e declaratória adiciona competência para desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte, o que implica utilização de um novo sistema de presunções aliado à criação de uma ficção legal.

Entretanto, de acordo com o princípio da universalidade da jurisdição, encontrado no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, o controle da legalidade somente caberá ao Poder Judiciário, se provocado.

O tributarista Ives Gandra da Silva Martins afirma que “a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim”. (MARTINS, 2005, p. 949)

Por conta disso, precisaram-se analisar os princípios tributários que devem nortear a aplicação da referida norma pela autoridade administrativa.

Em debate realizado no XII Congresso Internacional de Direito Tributário de Pernambuco, no dia 30 de setembro de 2012, foi cobrado do Governo Federal a instituição de uma norma que tratasse, especificamente, da simulação e do abuso nos planejamentos tributários. O objetivo da norma seria deixar claro aos contribuintes o que seriam esses institutos e quais atividades entrariam no campo de cada um.

A advogada Mary Elbe Queiroz defendeu, na ocasião, que seria necessário uma norma geral antiabusiva: “Estamos em um momento de insegurança

jurídica, porque o Fisco vem atuando as empresas por operações que não foram contrárias à lei, por entender que se tratava de simulação do contribuinte para recolher menos impostos” (Disponível em: <http://apet.jusbrasil.com.br/noticias/100096821/tributaristas-querem-criacao-de-norma-geral-antiabusiva>. Acesso em: 5 de janeiro de 2013.)

4.3 Medida Provisória nº 66 de 2002

Em momento posterior à criação da norma foi instituída a Medida Provisória nº 66 de 29 de Agosto de 2002 para regulamentar o dispositivo. Até a criação da MP a regra contida no parágrafo único do art. 116 do CTN não poderia ser aplicada, pois o próprio dispositivo previa a elaboração de uma lei ordinária que viesse a regulamentá-la, estabelecendo os procedimentos a serem observados.

Nos termos da MP, na parte que trata dos procedimentos relativos à norma geral antielisão,

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 § 1, 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.

Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Nos artigos citados são descritas possibilidades em que os atos e negócios jurídicos poderão ser desconsiderados, excluindo as que são praticadas com dolo, fraude ou simulação, pois a lei já prevê o tratamento para essas situações. A Medida Provisória citou casos, que apesar de lícitos, buscam tratamento tributário favorecido, configuram abuso de forma jurídica e, portanto, são passíveis de serem desconsiderados.

A autoridade fiscal deve se basear em dois critérios para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos: abuso de forma jurídica e falta de propósito negocial.

A Receita Federal, no mesmo ano da publicação da MP deu nota sobre o assunto:

Em razão dos questionamentos recorrentes surgidos sobre a regulamentação da norma geral antielisão, prevista na Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, a Receita Federal dá as seguintes explicações:

a) Recentemente, foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro norma geral antielisão por intermédio de dispositivo inserido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Tal dispositivo prevê que "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."

b) A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em seus artigos 13 a 19, trouxe a regulamentação prevista pelo CTN. Ela elenca as hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido por meio da utilização do abuso de forma ou pela prática de atos sem qualquer propósito negocial; bem assim disciplina procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

c) As alterações legislativas acima referidas objetivam tornar o sistema tributário o mais igualitário e neutro possível. O montante do tributo recolhido em determinada circunstância não pode ser diferente em razão da forma como o negócio foi exteriorizado. O conteúdo é o que prevalece. O dever tributário igual para pessoas em situação equivalente é o ideal almejado. Nessa mesma linha, é

importante evitar que a decisão negocial seja adotada em razão apenas da questão tributária. No palco dos negócios, o merecedor dos holofotes é o tino comercial, não o fiscal.

d) As inovações, via de regra, trazem consigo alguma rejeição. Isso ocorreu com relação à norma geral antielisiva. Aqueles que defendem a inviabilidade da norma buscam a defesa absoluta do princípio da legalidade, mais precisamente, o da reserva legal, segundo o qual só se pode exigir tributo daquele que realize o fato descrito na norma. Fatos não perfeitamente enquadrados na hipótese descrita na lei não estariam sujeitos à tributação. Ocorre, entretanto, que os princípios não são de aplicação absoluta. Devem ser aplicados em consonância com os demais princípios. Cite-se, apenas como exemplo, os princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva.

e) Por fim, ressalte-se que a previsão no CTN de uma norma geral antielisão, seguida de sua regulamentação pela MP n.º 66, de 2002, insere o Brasil no rol dos países que oferecem solução normativa à questão da elisão fiscal e do planejamento tributário. Tais países possuem em comum forte tradição democrática e respeito aos direitos individuais, balizado, entretanto, pela prevalência do interesse público. Ademais, uma economia estável possui, como requisito, o equilíbrio entre receitas e gastos públicos. Não foi outro o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. Lembramos, entretanto, que tal equilíbrio não é responsabilidade apenas dos administradores públicos, mas de toda a sociedade.

A Medida Provisória se converteu na Lei nº 10.637 de 30 de Dezembro de 2002. Porém, os artigos supracitados que tratam dos procedimentos para desconsideração dos atos e negócios jurídicos foram rejeitados, após críticas na doutrina.

Diversas correntes doutrinárias consideraram a MP inconstitucional. O professor Ives Gandra declarou:

A Medida Provisória no. 66/2002 conseguiu, pois, conciliar ambas as correntes no sentido de que a inconstitucionalidade é manifesta, por criar hipótese de desconsideração para contribuinte que 1) cumprir a lei; 2) sem dolo; 3) sem fraude, e; 4) sem má-fé.

Em outras palavras, o legislador solitário da Medida Provisória n. 66/02, afastou os casos de “simulação”, para criar hipótese de desconsideração em que o princípio da legalidade é simplesmente suprimido do direito tributário e substituído pelo “princípio do palpite fiscal”, que passa a tornar-se a espinha dorsal do sistema tributário. Os humores, preferências, antipatias ou mesmo a ignorância jurídica dos agentes fiscais é que prevalecerão para fulminar comportamentos adotados pelo contribuinte, que sem fraude, dolo ou má-fé, cumpriram, rigorosamente, a lei que lhes propiciou tratamento tributário menos oneroso, lei esta aprovada por um Congresso com

503 deputados escolhidos pelo povo e 81 senadores eleitos pelos Estados. (MARTINS, 2002,p.75)

As inovações trazidas pela MP feriram princípios basilares da Constituição Federal, como o princípio da legalidade, segurança jurídica, livre iniciativa e ainda, o princípio da propriedade privada. A MP feriu o princípio da legalidade, pois, conforme já explicado em tópico precedente, na esfera tributária, a autoridade fiscal só pode fazer o que determina a lei. O ente político só pode instituir e cobrar tributos que são previstos em lei. E, na MP, foram conferidos poderes com discricionariedade para a autoridade administrativa e a tributação por analogia.

5 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

O estudo de casos concretos ajuda a esclarecer a forma correta de aplicação do Direito e seus princípios. Passa-se a analisar a “incorporação às avessas”: (Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>)

Número do Recurso: 107-137256

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10675.003870/2002-21

Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR

Matéria: IRPJ

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado (a): MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S.A.

Data da Sessão: 20/03/2006

Relator (a): Dorival Padovan

Acórdão: CSRF/01-05.413

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – **IMPROCEDÊNCIA** – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.

Recurso especial negado.

Trata-se de um caso de incorporação de uma empresa lucrativa (superavitária) por uma empresa deficitária, do mesmo grupo empresarial.

A Fazenda Nacional sustentou que a decisão é contrária à lei e as provas dos autos. O Fisco alegou que houve simulação e que a incorporadora aproveitou, indevidamente, a compensação de prejuízos fiscais, pois há expresse impedimento no art. 509 do Decreto nº 1041, de 11 de Janeiro de 1994 – RIR, que afirma:”. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

Por outro lado, o contribuinte sustentou a legitimidade do processo de incorporação, pois decorreu de necessidade de reorganização do Grupo Empresarial.

Sustentou ainda a “ausência dos dois requisitos necessários à configuração da simulação, no sentido de que: (a) em momento algum tentou ocultar ao fisco a ocorrência do fato gerador, e (b) a operação da incorporação está longe de ser aparente, não desejada, tendo, na prática, efetivamente se consumado”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou que não houve simulação. O relator Dorival Pandovan, em seu voto afirmou: “considero que prejuízos fiscais não se enquadram nas categorias de benefícios, incentivos ou favores fiscais, porquanto representam efetivo direito do contribuinte de passível recuperação perante a legislação tributária do imposto de renda”. De acordo com o relator, o contribuinte “procurou atingir objetivos possíveis, legítimos, sem afrontar a legalidade, mormente porque os atos praticados visaram melhor eficiência de suas operações”.

Um caso interessante diz respeito ao *leasing*. O contrato de *leasing* é um contrato de arrendamento mercantil e, caracteriza-se como uma operação de aluguel: o possuidor de um bem móvel ou imóvel cede seu uso a terceiro por prazo determinado, e recebe em troca uma contraprestação.

O locatário, quando findar o prazo, pode fazer a opção de adquirir o bem objeto da operação, podendo amortizar ou abater no preço da aquisição os valores já pagos anteriormente pelo aluguel.

A operação denominada *leasing* é vantajosa quando se fala em vantagem fiscal, pois pode-se deduzir as despesas com as prestações do “aluguel” com o objetivo de apurar o lucro líquido da Pessoa Jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em acórdão de lavra da Ministra Eliana Calmon que o Fisco não pode desconsiderar o contrato de *leasing*. Segue a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEASING: DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO PELO FISCO.

1. A jurisprudência tem entendido que o contrato de *leasing* deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar.

2. Somente quando o leasing estiver contemplando em uma das situações de repúdio, pela Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23), é que se tem autorização legal para a descaracterização e imputação das consequências.
3. Recurso especial improvido.

A jurisprudência é a favor da operação de *leasing*, que não é vedado no ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

O tema abordado neste trabalho tem sido objeto de pesquisas, discussões e debates por vários doutrinadores, os quais buscam estabelecer uma base jurídica para os estudos relativos ao planejamento tributário e à norma geral antielisiva.

Com o intuito de somar elementos, visando a um melhor entendimento e de uma forma simplificada, buscou-se com este trabalho apresentar uma ampla abordagem teórica sobre o tema norma geral antielisiva.

Foram apresentados conceitos variados. Como se verificou em tópicos já citados, os conceitos de elisão e evasão fiscal não são unânimes na doutrina. Porém, de acordo com a doutrina majoritária a elisão fiscal é tratada como uma conduta lícita perante o legislador e aplicador da lei e a evasão fiscal é considerada uma conduta ilícita e cabe punição quando constatada.

A Lei Complementar nº 104, de 2001 trouxe ao artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único denominado “norma geral antielisiva”. Trata-se de uma norma que veio para conferiu poderes à autoridade administrativa para que identifique dissimulações da ocorrência do fato gerador pelo contribuinte, podendo, inclusive, desconsiderar tais atos ou negócios jurídicos e dizer se são inexistentes. Trata-se de uma norma de eficácia limitada, e só irá adquirir eficácia plena quando a lei ordinária nela prevista venha a ser integrada. Até que isto ocorra, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não pode ser invocado para o fim nele previsto.

Espera-se que este trabalho possa auxiliar em futuras pesquisas acadêmicas daqueles que se propõem a estudar as normas gerais antielisivas, pois o tema abordado não é um assunto esgotado.

Assim se compreenderá a importância do planejamento tributário para que uma empresa possa sobreviver a um mercado tão competitivo, em que a carga tributária é altíssima. A diminuição do ônus tributário move a economia como

um todo, de forma que, com a economia do pagamento de tributos, o empresário poderá aplicar recursos em outras áreas de produção, de forma que gerará empregos e a indústria brasileira poderá crescer.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, **Constituição Federal**. 1988.

BRASIL, Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 – **Regulamento do Imposto sobre a Renda**.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm] Acesso em: Novembro de 2012.

BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed., revista, ampl. e atual. até EC53/06. Malheiros: São Paulo, 2007, p. 323.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Artigo: **Os Limites Atuais do Planejamento Tributário**, organizado por Valdir de Oliveira Rocha, Editora Dialética, 2001, p. 285.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001**. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Teoria Geral do Direito Civil. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

GUIMARAES, Vasco Branco. **Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico interno**. A experiência portuguesa. Seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília: ESAF, mim., 2001.

Disponível em:

[<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.] Acesso em: Janeiro de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN,

L. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 949.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. São Paulo: CEJUP, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **In Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisão**. Coord. Gilberto Luiz do Amaral, Ed. Juruá, 2002, pp. 75 e ss.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 4.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A elisão fiscal ante a lei complementar n. 104**. In: Rocha, V. de O. O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247).

QUEIROZ, Marly Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. Editora Quatier, ed. 2005, p. 87.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil**. Parte Geral. 33. ed., atualizada de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 194.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17. ed., São Paulo, Melhoramentos, p. 767.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielisivas (Normas Gerais e Normas Preventivas)**. LC 104/01.

ULHÔA Canto, G. de. **Evasão e elisão fiscais**, um tema atual. In RDT, n. 63. São Paulo: Ed Malheiros, 1994, p. 188.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 481.