

**CLEITON SOARES DE SOUZA – ADVOGADO E CONSULTOR JURÍDICO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: DA LEGALIDADE DA SUA APLICAÇÃO PARA  
REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA**



São Paulo

2013

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>I - BREVE ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>3</b>
<b>II - LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.....</b>	<b>5</b>
<b>III - DIREITOS E DEVERES DO CONTRIBUINTE NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>9</b>
<b>3.1 DEVERES DO CONTRIBUINTE.....</b>	<b>10</b>
<b>3.2 DIREITOS DO CONTRIBUINTE.....</b>	<b>10</b>
<b>IV - DA EVASÃO FISCAL.....</b>	<b>12</b>
<b>V - DA ELISÃO FISCAL.....</b>	<b>13</b>
<b>5.1 DAS LIMITAÇÕES À ELISÃO FISCAL.....</b>	<b>14</b>
5.1.1 DA NORMA GERAL ANTIELISÃO.....	15
5.1.2 DO ABUSO DE DIREITO.....	18
5.1.3 DA FRAUDE À LEI.....	19
5.1.4 DO ABUSO DA FORMA .....	20
5.1.5 DA FALTA DE PRÓPÓSITO NEGOCIAL.....	22
<b>VI - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>24</b>
<b>VII - ALGUMAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO.....</b>	<b>26</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.. ..</b>	<b>35</b>

## INTRODUÇÃO

Em um mundo capitalista e cada vez mais globalizado, as empresas precisam constantemente aperfeiçoar seus meios de produção, de forma a sempre oferecer ao consumidor um produto de melhor qualidade e por um menor custo.

Muito mais que uma vontade, o aperfeiçoamento dos produtos é uma necessidade vital das empresas. Por isso, é constante a busca de alternativas para manter a competitividade.

No Brasil, o custo de produção sofre uma grande influência da carga tributária imposta pelo Estado. Como é sabido, a carga tributária brasileira está entre as mais pesadas do mundo.

É indiscutível que essa elevada carga tributária dificulta nossa produção. Não é raro ver empresas com dificuldades de negociar seus produtos em virtude da elevadíssima carga tributária.

Para as empresas exportadoras a situação é ainda mais complicada, pois a alta carga tributária encarece nosso produto, dificultando (ou até impossibilitando) a concorrência com produtos de países com carga tributária menor.

Diante desse cenário, as empresas estão sempre em busca de soluções para diminuir a incidência tributária sobre seus produtos.

Nos últimos anos, o empresariado vem lutando por uma reforma legislativa que diminua a tributação sobre os produtos e serviços. Todavia, nosso legislativo mantém os projetos de desoneração tributária engavetados.

Encarando a reforma tributária como uma verdadeira utopia, o empresariado tem visto o planejamento tributário como a solução mais viável para a desoneração de seus produtos.

Através do planejamento tributário, as empresas buscam alternativas de produção que impliquem em menor incidência tributária.

Como essa sistemática representa queda na arrecadação, o Fisco não vê com bons olhos o planejamento tributário e tenta impedir, de várias formas, essa prática.

As chamadas normas antielisão fazem parte dessa tentativa do Fisco de impedir que o contribuinte busque opções para diminuir a carga tributária incidente sobre seus produtos.

Dentro desse cenário, que estabelece um verdadeiro confronto entre os direitos dos contribuintes e o direito do Estado de exigir o pagamento de tributos, foi desenvolvido o presente trabalho, através do qual se estudará a legalidade do planejamento tributário.

Através do método bibliográfico de pesquisa, que se utiliza da análise de Fontes de Direito mediatas e imediatas, ou seja, da legislação pátria, doutrina e jurisprudência, fazer-se-á uma análise dos direitos e deveres do contribuinte, com objetivo de delimitar seus limites dentro da relação tributária.

Em seguida, fazer-se-á uma análise da chamada norma antielisão e das teses que tentam invalidar o planejamento tributário.

Por fim, será realizada a consolidação dos direitos do contribuinte na relação tributária e dos limites impostos pelas chamadas normas antielisão, com objetivo de responder as seguintes perguntas:

- A chamada norma antielisão é capaz de impedir a realização do planejamento tributário?
- O planejamento tributário é uma prática legal?

O presente estudo é realizado como objetivo fornecer uma análise mais detalhada do planejamento tributário, trazendo uma maior segurança na utilização desse instituto.



## I - BREVE ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal (CF) conferiu ao Estado o poder de exigir dos seus administrados o pagamento tributos. O tributo é o meio através do qual o Estado obtém recursos financeiros necessários para o regular desenvolvimento de suas atividades.

O Art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), define tributo como sendo 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.

Segundo Kiyoshi Harada<sup>1</sup>:

*“O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”.*

O art. 145, da CF, estabelece quais tributos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir. Os tributos são divididos em: a) impostos; b) taxas c) contribuições de melhorias.

A atividade do Estado também é financiada por intermédio de empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuição de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, previstos nos art. 148, 149 e 195 da CF.

O art. 119, do CTN, diz que o sujeito ativo na relação tributária é a pessoa jurídica de direito público, podendo essa delegar algumas funções, como a de arrecadar, a pessoas de direito privado.

Já o sujeito passivo, de acordo com o artigo 121, do CTN, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, sendo que, em alguns casos, a pessoa que deu origem ao ato no qual incide o tributo pode não ser o sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, no sistema tributário brasileiro, nem sempre o sujeito que aufera a vantagem econômica do ato é o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode atribuir essa responsabilidade a terceiro. Veja o exemplo trazido

---

<sup>1</sup>Kiyoshi Harada. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed., São Paulo: Atlas, 2009, pg. 302.

por Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>:

*“... o contribuinte do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que auferir renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de responsável pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art.45, parágrafo único). A fonte, no caso, é o sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigado a fazer o pagamento do tributo. Não é contribuinte, porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é o responsável, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo”.*

A obrigação tributária nasce no momento em que ocorre o fato gerador, que, segundo Kiyoshi Harada, é a situação abstrata, descrita na lei, a qual uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária<sup>3</sup>.

Ocorrido o fato gerador, ressalvadas algumas exceções que serão vistas abaixo, nasce a obrigação de pagamento do tributo.



---

<sup>2</sup>Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pg. 31.

<sup>3</sup>Kiyoshi Harada. *Op. cit.*, pg. 469.

## II - LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

Conforme visto no capítulo anterior, o Estado tem a prerrogativa de exigir do cidadão o pagamento de tributos.

Esse poder, todavia, não é absoluto e deve ser exercido com observância dos limites impostos pelo art. 150, da Constituição Federal (CF), que tem o objetivo de impedir o cometimento de arbitrariedades no ato de exigir tributos.

Hugo de Brito Machado ensina que essas limitações são verdadeiros princípios<sup>4</sup>. Confira-se o que ensina o professor:

*“Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da legalidade, anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”.*

O Princípio da Legalidade, previsto no inciso “I”, do art. 150, da CF, diz que é vedado ao Estado instituir ou aumentar tributo sem lei que a estabeleça.

Ensina Ives Gandra Martins<sup>5</sup>:

*“Tendo o constituinte plena consciência de que a carga tributária é excessiva, optou, como já fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido, pelo qual tudo que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga ao contribuinte se em lei não estiver”.*

O referido princípio impede, por exemplo, a criação de tributos através de uma simples portaria, ou através de outro instrumento que não permita ampla discussão do legislativo, sendo, portanto, uma das principais garantias do contribuinte contra arbitrariedades do Estado.

---

<sup>4</sup>Hugo de Brito Machado. Op. cit. pg. 33.

<sup>5</sup>Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. rer. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, pg. 11.

Em virtude do previsto no inciso “II”, do art. 150, da CF, o Estado ficou proibido de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Esse dispositivo legal corporifica o Princípio da Igualdade Tributária, impedindo a ocorrência de qualquer privilégio injustificado a determinadas pessoas ou setor da economia.

Ensina Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>:

*“O princípio da igualdade, numa visão formalística e dirigida apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso”.*

O citado princípio não impede, todavia, a existência de incentivos fiscais ou a progressividade do imposto.

O Princípio da Anterioridade está previsto no inciso “II”, do art. 150, da CF. A alínea “a”, do referido dispositivo, proíbe a cobrança de tributos relacionados a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, limitando, assim, a incidência da nova norma apenas a fatos geradores futuros.

Esse princípio traz uma grande segurança os contribuintes, pois torna imutável a incidência tributária de atos já ocorridos.

Já a alínea “b”, do citado dispositivo legal, impede a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que instituiu ou aumentou o tributo, evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com a instituição ou aumento repentino da carga tributária.

O previsto na alínea “b”, todavia, não se aplica: a) ao caso de empréstimo compulsório para atender despesa extraordinária, decorrente de calamidade pública, de guerra extrema ou sua iminência; b) aos impostos sobre importação, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, operação crédito, câmbio e seguro; c) impostos extraordinários criados em virtude de iminência ou no caso de guerra.

---

<sup>6</sup>Hugo de Brito Machado. Op. cit. pg. 39.

Também para evitar surpresas ao contribuinte, a Emenda Constitucional n. 42 de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea “b” ao inciso III, do art. 150, da CF, criando a chamado anterioridade nonagesimal, estabelecendo que o imposto apenas pode ser exigido ou aumentado após passados 90 dias contados da data da publicação da lei que institui ou aumentou.

Esse princípio impede que a prática, muitas vezes utilizada, de se criar um tributo nos últimos dias do ano para que ele possa ser cobrado quase que imediatamente.

O Princípio de Vedação do Confisco, previsto no inciso “IV”, do art. 150, da CF, garante ao contribuinte o direito de não ter seus bens confiscados, garantindo, também, que não sejam criados tributos que representem um autêntico confisco.

Hugo de Brito Machado ensina que<sup>7</sup>:

*“Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute dos bens da vida. Por isso mesmo não pode ser confiscatório”.*

Também é vedado ao Estado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Essa limitação corporifica o Princípio da Liberdade de Tráfego, previsto no inciso “V”, do art. 150, da CF.

O princípio da Capacidade Contributiva, previsto no parágrafo primeiro, do art. 145, da CF, determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da competência, figura constante na doutrina de Hugo de Brito Machado<sup>8</sup>, prevê que o ente federativo deve se restringir e regular apenas aquelas matérias que a Constituição Federal indicou como de sua competência.

Esse princípio veda que entes federativos regulamentem ou fiscalizem

<sup>7</sup>Hugo de Brito Machado. Op. cit. pg. 42.

<sup>8</sup>Hugo de Brito Machado. Op. cit. pg. 40.

tributos de responsabilidade de outros, ressalvados os casos onde exista acordo entre esses entes.

A Constituição Federal também indicada algumas hipóteses nas quais, mesmo ocorrendo o fato gerador, não haverá incidência tributária. Essas situações são classificadas pela doutrina como imunidades tributárias.

A imunidade só pode ser conferida pela Constituição Federal. Confira-se o que ensina Edgard Neves da Silva<sup>9</sup>:

*“A Constituição, é somente ela, pode proibir que certos fatos, vinculados a pessoas ou a bens, possam ser acolhidos pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais àqueles, fiquem dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo da não-incidência”.*

O art. 150, inciso “VI”, por exemplo, institui algumas imunidades, ao estabelecer a vedação de cobrança de impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços de entes federativos (União, Estados e Municípios); b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Pode-se classificar a isenção também como uma limitação ao direito de tributar do Estado. Essa classificação, todavia, é feita com ressalvas, pois é o próprio Estado que cria essa limitação.

A isenção fica configurada quando uma norma infraconstitucional estabelece que determinadas situações não serão tributadas.

Nas palavras de Edgard Neves da Silva<sup>10</sup>:

*“O que seria tributado deixa de sê-lo, visto que a norma isencional, atingindo a hipótese de incidência, torna-a insuficiente para gerar os efeitos que lhe são próprios”.*

Em apertada síntese, essas são as limitações ao poder de tributar do Estado.

<sup>9</sup> Ives Gandra da Silva Martins. Op. cit. pg. 281.

<sup>10</sup> Ives Gandra da Silva Martins. Op. cit. pg. 291.

### III - DIREITOS E DEVERES DO CONTRIBUINTE NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Pacto Social exige que os administrados abdicuem de alguns direitos em favor do Estado, em troca de uma convivência mais harmônica e segura.

Essa abdicação gera uma série de obrigações ao administrado. Em contrapartida, lhe garante uma série de direitos frente ao Estado.

Raquel Cavalcanti Ramos Machado<sup>11</sup> ensina que:

*“(...) o cidadão não pode considerar sua relação com o Estado e com a sociedade de forma apenas passiva, vislumbrando somente seus direitos, como se pudesse reclamar bens e serviços do Estado, sem considerar seu dever de contribuir de maneira geral para o incremento da sociedade, inclusive como o pagamento de tributos”.*

Portanto, não é só o administrado que possui obrigações; o Estado também possui várias obrigações.

Em matéria tributária, como o próprio nome diz, as obrigações dos contribuintes estão relacionadas ao pagamento tributos. Por atingem diretamente o patrimônio, as obrigações tributárias não têm uma boa recepção por parte dos administrados.

Confira-se o ponto de vista de Ives Gandra Martins<sup>12</sup>:

*“Tenho para mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna a comunidade em nível de serviços públicos, e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder”.*

Independente da aceitação popular, os deveres do contribuinte na relação tributária são essenciais para o desenvolvimento das atividades estatais, de forma que devem ser cumpridos nos exatos limites da lei.

---

<sup>11</sup>Raquel Cavalcanti Ramos Machado. *Interesse público e direito do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, pg. 58.

<sup>12</sup>Ives Gandra da Silva Martins. Op. cit. pg. 11.

### 3.1 - DEVERES DO CONTRIBUINTE

Como já dito, o principal dever do contribuinte é o de pagar os impostos exigidos pelo Estado.

Esse dever possibilita que o Estado desenvolva suas atividades regulamente, de forma que possa fornecer aos contribuintes todos os serviços indispensáveis, tais como, por exemplo, educação, saúde, moradia e segurança.

O Contribuinte também tem o dever de fornecer, ao Fisco, todas as informações relacionadas à ocorrência do fato gerador ou sobre o pagamento de tributos. O dever de fornecer informações ao Estado é conhecido como obrigação acessória.

Diante da grande dificuldade que o Estado encontra para fiscalizar todos os fatos tributáveis que ocorrem diariamente, esse dever representa ferramenta fundamental na relação tributária.

Ensina Alberto Nogueira Júnior<sup>13</sup>:

*“(...) em se tratando de obrigação tributária, o Estado é parte dessa relação jurídica e, como parte, tem o direito de exigir que a parte co-obrigada preste contas do regular adimplemento de sua prestação”.*

De forma simplificada, esses são os principais deveres do contribuinte na relação jurídico tributária.

### 3.2 - DIREITOS DO CONTRIBUINTE

O principal direito dos contribuintes na relação tributária é o de acesso a serviços público de qualidade. Ensina Raquel Cavalcanti Ramos Machado<sup>14</sup>:

*“Com efeito, o contribuinte ao mesmo tempo em que tem o dever de contribuir com o pagamento de tributos, tem o direito de que tais tributos sejam utilizados para a boa prestação de serviços públicos”.*

<sup>13</sup>Alberto Nogueira Júnior. *Pequenas observações sobre certos aspectos dos direitos fundamentais do contribuinte*. Brasília: Revista CEJ v. 13, n. 44 jan./mar, 2009, pg. 74.

<sup>14</sup>Raquel Cavalcanti Ramos Rocha. Op. cit. pg. 62.

Estão englobadas nesses serviços todas as necessidades essenciais para vida em sociedade, tais como, educação, saúde, moradia e segurança.

O contribuinte também tem direito a só ser tributado por lei que respeite as limitações impostas ao poder de tributar do Estado, conforme visto no título anterior.

O direito ao devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV, da Constituição Federal (CF), também é um direito do contribuinte. Esse princípio garante ao contribuinte o direito a regular tramitação do processo administrativo e, se for o caso, do processo judicial, no momento da cobrança dos tributos.

Também é garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, em processo judicial ou administrativo, conforme estabelece o previsto no art. 5º, LIV, da CF.

O sigilo bancário está entre os direitos do contribuinte, sendo vedado ao Estado o acesso a informações do contribuinte sem a devida autorização legal.

O contribuinte também tem direito a inviolabilidade de seu domicílio no ato da fiscalização tributária.

É o que ensina Alberto Nogueira Júnior<sup>15</sup>:

*“(...) a fiscalização tributária não pode **invadir** a casa do contribuinte, embora a atividade de fiscalização tenha sido legitimamente autorizada pelo superior hierárquico do auditor fiscal, e não pelo juiz”.*

O contribuinte tem direito a segurança jurídica, ou seja, tem direito a maior rigidez na interpretação e na elaboração das normas jurídicas, garantindo, assim, que o contribuinte consiga saber, com precisão, qual carga tributária está sujeito.

Em apertada síntese, são esses os principais direitos dos contribuintes.

---

<sup>15</sup>Alberto Nogueira Júnior. Op. cit. pg. 73.

#### IV - DA EVASÃO FISCAL

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>16</sup> assim define a evasão fiscal:

*“(...) evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.*

O Professor aponta como características da evasão fiscal: a) sonegação; fraude; simulação<sup>17</sup>.

Segundo Ives Gandra Martins<sup>18</sup>:

*“evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei”.*

Portanto, a Evasão Fiscal é o ato ilícito que afronta o dever do contribuinte de pagar o imposto.

Para caracterização da evasão, o contribuinte deve utilizar um comportamento proibido pelo ordenamento jurídico, visando a redução ou a supressão do imposto devido, já que, por óbvio, o comportamento lícito não caracterizaria crime.

Torna-se, assim, indispensável a ocorrência da ilicitude, qual seja, a intenção de fraudar. O agente evasivo tem a intenção de, com a sua conduta, proibida pela norma jurídica, burlar a lei e causar prejuízos aos cofres públicos.

A evasão fiscal ocorre sempre concomitantemente ou posteriormente a ocorrência do fato gerador, já que, no sistema tributário brasileiro, como já visto, a obrigação de pagamento de impostos apenas nasce no momento que ocorre o fato gerador.

A evasão tributária, em resumo, é uma atitude ilegal do contribuinte que visa evitar o pagamento de tributos sobre fatos já devidamente ocorridos e válidos.

---

<sup>16</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, pg. 351.

<sup>17</sup> Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 351.

<sup>18</sup> Ives Gandra da Silva Martins. Op. cit. pg. 430.

## V - DA ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal está entre os direitos do contribuinte.

Esse instituto decorre da aplicação do Princípio da Legalidade, que diz que o contribuinte só é obrigado a pagar tributo quando esse for estabelecido por lei.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, a elisão fiscal sempre está baseada em um ato lícito do contribuinte. Confira-se o que ensina o Professor<sup>19</sup>:

*“Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar”.*

André Portella ensina que<sup>20</sup>:

*“A elisão fiscal trata-se de exercício regular da liberdade de caracterização do fato gerador, pelo qual o agente elege, dentre as forma possíveis de configuração da conduta aquela sobre a qual recai um regime tributário mais benéfico, sem que se possa falar em vulneração da normativa jurídica”.*

Existe divergência na doutrina sobre a nomenclatura utilizada para a economia lícita de tributos. Alguns doutrinadores entendem que o termo “elisão” poderia representar uma atitude ilícita. Todavia, para efeitos deste trabalho, adotar-se-á o entendimento da corrente majoritária, que utiliza a expressão “elisão fiscal” para indicar atitude lícita do contribuinte.

Na elisão fiscal, o contribuinte utiliza lacunas existentes na lei para praticar atos que lhe propiciem menor incidência tributária.

Dessa forma, quando a lei não indica como um determinado ato deve ser praticado, cria-se uma lacuna que o contribuinte pode utilizar para escolher, dentre as opções possíveis, aquela que acarretará a menor incidência tributária.

---

<sup>19</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 351.

<sup>20</sup>André Portella. *Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elisão*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas. V.17, n.85 mar./ abr, 2009, pg. 64.

Ensina Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>21</sup>:

*“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 (redução do ônus tributário)”.*

Portanto, na elisão fiscal o contribuinte não tenta burlar uma vedação legal, ele apenas se aproveita de uma falha legislativa para utilizar o modelo jurídico que implique na menor incidência tributária.

É uma prática absolutamente legal. Hugo de Brito Machado ensina que<sup>22</sup>:

*“Seja como for, não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher os atos ou negócios jurídicos seja prática lhe permita não pagar menos impostos do que teria de pagar se optasse por outras formas legais de agir. Não é razoável admitir que o contribuinte, geralmente um empresário que sobrevive de lucratividade de suas atividades, seja obrigado a escolher exatamente as maneiras de agir que lhe acarretam maior ônus tributário”.*

Portanto, a elisão fiscal é uma atitude lícita que ocorre sempre antes da realização do fato gerador, que visa a adoção de um modelo jurídico que implique em não incidência ou menor incidência tributária.

## 5.1 - DAS LIMITAÇÕES À ELISÃO FISCAL

Como a prática de elisão fiscal representa diminuição da arrecadação, o Fisco tende a tomar providência para evitar ou diminuir sua utilização.

Como no Estado de Direito o cidadão só é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, o Fisco precisa necessariamente ter um base legal para impedir a utilização da elisão fiscal.

Devido a essa necessidade, o Fisco sempre está em busca de uma norma que possa ser utilizada para suprir as falhas legislativas que possibilitam a utilização da elisão fiscal.

<sup>21</sup> Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 354/355.

<sup>22</sup> Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 109.

No item seguinte, passar-se-á a analisar as principais normas utilizadas pelo Fisco para tentar impedir a elisão fiscal.

### 5.1.1 - DA NORMA GERAL ANTIELISÃO

Como visto anteriormente, a Elisão Fiscal é uma prática absolutamente legal.

Todavia, devido à perda de arrecadação que representa, o Fisco tenta constantemente impedir essa prática.

Como não é ato ilegal, o Fisco é obrigado a criar regulamentações para evitar a utilização da Elisão Fiscal como meio de reduzir a incidência tributária.

Nesse contexto, foi criada a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu um parágrafo único, ao art. 116, do Código Tributário Nacional (CTN). Em decorrência dessa mudança, o artigo ficou com 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 o se verifiquem 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.*

*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”.*

Segundo Hugo de Brito Machado, na visão das autoridades da Receita Federal, a norma geral antielisão, instrumento de que Fisco necessita para coibir a prática da elisão fiscal, estaria tipificada no parágrafo único, do artigo 116, do CTN<sup>23</sup>.

O citado dispositivo legal confere ao Fisco um poder muito amplo, pois possibilita a tributação de ato jurídico que não se consolidaram. Permite ao Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos criados com objetivo de

<sup>23</sup>Hugo de Brito Machado. Op. cit. pg. 131.

dissimular a ocorrência do fato gerador.

A dissimulação ocorre quando, através de outro ato jurídico, se tenta esconder o verdadeiro ato jurídico praticado.

André Portella ensina<sup>24</sup>:

*“A dissimulação, ao contrário, é a utilização de meios ardilosos com a finalidade de esconder, mascarar, omitir, ou disfarçar os aspectos constitutivos da realidade. A dissimulação é comportamento ilícito, verdadeira distorção da liberdade, devendo ser considerada no estudo da legislação relativa à sonegação fiscal e aos crimes contra a ordem tributária”.*

Dessa forma, a chamada norma antielisão tem o objetivo de impedir que o contribuinte esconda o verdadeiro objetivo do negócio, através de outro ato jurídico menor oneroso.

Ocorre que a referida norma utilizou termo inadequado para tentar impedir a elisão fiscal, pois a simulação e dissimulação estão sempre ligadas a atos e fatos ilegais, já que esses institutos seriam utilizados para burlar alguma vedação legal.

Já na elisão fiscal, não existe vedação legal que impeça a realização de qualquer dos modelos que estão à disposição do contribuinte, sendo que sua escolha é absolutamente legal e baseada apenas na menor incidência tributária.

Como não existe lei dizendo que é crime reduzir a incidência tributária, não se pode falar que a elisão fiscal representa ato simulado ou dissimulado.

A escolha do contribuinte não visa burlar qualquer previsão legal, pois, frisa-se, não existe lei determinando que o contribuinte escolha esse ou aquele modelo jurídico. Tampouco existe lei determinando que o contribuinte deva escolher o modelo jurídico que represente maior carga tributária.

Portanto, o parágrafo único, do art. 116, do CTN, em nenhum momento cria uma norma antielisão, apenas reforça os poderes do Fisco para desconsiderar situações que visem burlar a lei, que não é o caso da elisão fiscal.

Confira-se o que ensina Ives Gandra Martins<sup>25</sup>:

*“(...) o dispositivo em questão tem função antievasão, e não antielisão, pois a simulação é uma das causas de evasão fiscal”.*

Na leitura do dispositivo legal nota-se, entretanto, que o legislador conferiu a autoridade administrativa o direito de desconsiderar atos os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, observados os procedimentos a serem

<sup>24</sup> André Portella. Op. cit. pg. 65.

<sup>25</sup> Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Op. cit. pg. 481.

estabelecidos em lei ordinária, ou seja, essa norma não é autoaplicável e depende de regulamentação.

Ocorre que não existe norma vigente regulamentando o referido dispositivo legal, sendo ele, portanto, em uma primeira análise, inaplicável.

Hugo de Brito Machado<sup>26</sup> ensina que:

*“A aplicação dessa norma, todavia, há de ser feita ‘observando os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária’. A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2001, nos seus artigos 13 e 19, veiculou normas cuidando desse procedimento. Mas essas normas, que merecem dura crítica de Alberto Xavier, foram excluídas do projeto de conversão e a final não constam da lei respectiva. Não temos, portanto, procedimento a ser observado na aplicação da norma do parágrafo único do artigo 116 (...)”.*

Dessa forma, vemos que o parágrafo único, do art. 116, do CTN, tem sua aplicação extremamente prejudicada.

Além da falta de regulamentação, alguns doutrinadores entendem que a norma, mesmo que fosse autoaplicável, não teria validade por ser inconstitucional.

Diz Hugo de Brito Machado<sup>27</sup>:

*“(…)Entretanto, ainda que admita ser auto aplicável a norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não podemos fugir da conclusão de que tal norma é inconstitucional, ou inútil, dependendo da interpretação e do alcance a ela atribuído, como já demonstramos ao comentar o artigo 116 do Código Tributário Nacional”.*

Apesar de entendermos como válidas as teses que tratam da inaplicabilidade devido a falta de regulamentação e da inconstitucionalidade a norma, esses temas não serão aprofundados.

Sacha Calmon Navarro Coelho entende a dita norma antielisão não tem o condão de impedir a realização da elisão fiscal<sup>28</sup>. Diz o professor:

*“Outrossim, a própria redação conferida ao dispositivo não tem o condão de transformá-lo em norma geral antielisiva, restando claro, pela simples leitura, que se trata de norma que visa a evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação”.*

<sup>26</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 115.

<sup>27</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 115

<sup>28</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 360.

André Portella<sup>29</sup> critica a chamada norma geral antielisão. Confira-se:

*“É aceitável que o legislador venha a determinar qual a forma, dentre as possíveis, que deve ser escolhida no momento da caracterização do fato para efeito de incidência tributária. Para tanto, porém, é necessário que se descreva de forma específica e concreta, jamais de maneira ampla e genérica, tal e como realizado no dispositivo acima transcrito”.*

Diante de todo o exposto, vemos que a chamada norma antielisão efetivamente não pode alcançar o seu objetivo, já que, nos termos em que foi criada, apenas tem o poder de evitar a evasão fiscal, prática essa que já era vedada por outros dispositivos legais.

### 5.1.2 - DO ABUSO DE DIREITO

O artigo 187, do Código Civil (CC), diz que 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.

Confira-se o texto do artigo:

*“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”.*

Segundo Ricardo Lobo Torres, esse artigo proclamou a ilicitude do abuso de direito<sup>30</sup>.

Para alguns doutrinadores, o art. 187, do CC, torna ilícita a utilização de modelos que visem exclusivamente a economia de imposto.

Esse impedimento teria fundamento no uso imoral do direito. Nessa hipótese, a regra moral se converteria em uma verdadeira regra tributária, na medida em que modificaria a incidência tributária.

Especificamente no caso do planejamento tributário, surge o seguinte questionamento: qual regra moral poderia impedir o contribuinte de adotar o modelo jurídico que apresenta menor incidência tributária?

Alguns poderiam pensar que é imoral o fato de determinado contribuinte obter vantagens comerciais sobre outro contribuinte devido à menor incidência

<sup>29</sup> André Portella. Op. cit. pg. 64.

<sup>30</sup> Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 332.

tributária. Todavia, a concorrência é uma prática absolutamente legal. Além do mais, o modelo menor oneroso pode ser adotado por todos os contribuintes. Por isso, não nos parece imoral o fato do contribuinte traçar estratégias não vedadas por lei e disponíveis a todos.

Desconsiderando essa hipótese, não conseguimos visualizar outra regra moral que justifique a ilegalidade da elisão fiscal.

### 5.1.3 - DA FRAUDE À LEI

A fraude à lei não requer longa explicação. Fica caracterizada a fraude à lei quando o contribuinte tenta burlar a norma jurídica que lhe impede de praticar determinados atos.

Para Hugo de Brito Machado, a fraude a lei não significa que o agente pratique diretamente o ato tido como ilegal. Ele utiliza-se de atos legais para atingir o fim proibido por lei. Veja o que diz o ilustre professor<sup>31</sup>:

*“Configura-se o negócio jurídico é praticado com o propósito de fraudar a norma imperativa (art. 166, V, do CC). Embora a expressão “fraude à lei”, a figura não se confunde com a fraude propriamente dita, que consiste, como acima explicado, em ocultar ou declarar falsamente os fatos praticados. Na fraude à lei, o agente utiliza-se de uma forma lícita para alcançar propósitos ilícitos. É o caso do pai que, não podendo vender um imóvel ao filho, vende-o a um vizinho, que então o vende ao mencionado filho”.*

Hugo de Brito Machado ensina que<sup>32</sup>:

*“É possível entender que fraude à lei é um comportamento ilícito no Direito em geral, porque contrária às suas prescrições embora aparentemente não o seja”.*

Confira-se as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>33</sup>:

*“O instituto da ‘fraude à lei’ tem sido tratado por parte da doutrina nacional como uma autorização para que a fiscalização desconsidere atos ou negócios jurídicos lícitos caso a único objetivo dos mesmos seja economia de impostos”.*

<sup>31</sup>Marcelo Magalhães Peixoto, José Alberto Arruda de Andrade, coordenadores; Ives Gandra Martins. *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP, 2007, pg. 364.

<sup>32</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 107.

<sup>33</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 356.

O art. 72, da Lei 4.502/64, que regulamenta o imposto de consumo sobre o produto industrializado, define “fraude”. Confira-se:

*“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”.*

Essa definição, todavia, deve ser analisada com ressalvas, pois, não ocorrendo a fato gerador, não se pode falar em fraude, tendo em vista que o Estado não pode cobrar tributo se o fato gerador não ocorreu. Portanto, não existindo fato gerador, não existe dever de pagar o tributo.

A fraude só fica configurada quando o contribuinte não paga o tributo e se utiliza de outros meios, legais ou ilegais, para impedir que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Portanto, na fraude à lei, sempre se terá objetivo de burlar a lei que impede o contribuinte de realizar determinados atos.

Como se fundamenta na burla à legislação, a tese da fraude à lei não impede a utilização da elisão fiscal, já que nesse instituto não se descumpra qualquer norma jurídica.

#### **5.1.4 - DO ABUSO DA FORMA**

A teoria do abuso da forma está calcada na utilização de forma jurídica "atípica" ou "não comum" para realização de negócio jurídico visando menor incidência fiscal.

André Portella ensina<sup>34</sup>:

*“o abuso de forma, figura bastante similar à falta de propósito negocial, nos termos da normativa em análise, trata-se da conduta do interessado que, diante de distintas alternativas de formulação de um ato, escolhe aquela cuja realização apresenta-se mais complexa, pelo simples fato de ser também aquela que maiores vantagens fiscais ocasionará ao agente”.*

Como visto acima, o abuso da forma estaria configurado quando o contribuinte utiliza-se de meio pouco comum com único objetivo de conseguir uma maior economia de imposto.

<sup>34</sup> André Portella. Op. cit. pg. 72.

Ives Gandra Martins<sup>35</sup> ensina que:

*“O abuso da forma consistiria em dar formalização jurídica aparente para uma situação econômica realmente diversa, sendo a forma jurídica representativa de uma situação não tributária, ou tributada menos onerosamente, ao passo que a situação econômica real seria tributada, ou tributada mais onerosamente”.*

Segue o ilustre professor dizendo:

*“Portanto, o abuso da forma jurídica consistiria em utilizar uma estrutura jurídica diversa de uma outra que, se praticada, acarretaria a incidência tributária, havendo efeitos econômicos iguais ou no mínimo semelhante na duas estruturas”.*

Para alguns doutrinadores, essa atitude seria vedada pelo art. 118, do Código Tributário Nacional (CTN). Confira-se o texto da referida norma:

*“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.*

Isso porque, segundo prevê o artigo, a substância econômica dos atos teria supremacia sobre a forma jurídica adotada pelo contribuinte, de forma que os atos poderiam ser desconsiderados para que a tributação atinja a verdadeira substância econômica envolvida.

Ives Gandra Martins discorda desse entendimento. Diz o ilustre doutrinador<sup>36</sup>:

*“(...) se for devidamente interpretado, ver-se-á que ele não consagra o predomínio da substância econômica sobre a estrutura jurídica, pois o seu inciso I também diz que o fato gerador é interpretado independente dos efeitos dos atos, enquanto o inciso II diz que o fato gerador é interpretado independente dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.*

Portanto, para os defensores dessa limitação, a substância econômica do ato prevaleceria sobre a forma escolhida pelo contribuinte, sendo que o Fisco estaria autorizado a desconsiderar o modelo jurídico escolhido para tributar a

<sup>35</sup>Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Op. cit. pg. 435.

<sup>36</sup>Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Op. cit. pg. 439.

situação que teria a maior incidência tributária.

Todavia, vemos com ressalva esse posicionamento.

Como o modelo utilizado pelo contribuinte também possui uma substância econômica, sendo por isso também tributada, vemos que a desconsideração do modelo adotado pelo contribuinte, sob a simples alegação que outro modelo teria uma incidência tributária maior, uma verdadeira afronta ao princípio da legalidade tributária, pois não existe lei que obrigue o contribuinte a adotar o modelo jurídico mais oneroso.

Dessa forma, entendemos que essa norma impede a utilização da elisão fiscal.

### 5.1.5 - DA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

A falta de propósito negocial é um dos principais argumentos do Fisco para desconsiderar a forma jurídica escolhida pelo cliente seu negócio.

André Portella ensina<sup>37</sup>:

*“A falta de propósito negocial é constatada quando se observa que a caracterização realizada pelo sujeito passivo teve como único objetivo o gozo de vantagem fiscal. É quando inexistem elementos de natureza econômica empresarial, contábil, gerencial, entre outros relativos à realidade do contribuinte, que venham a justificar a caracterização do ato ou negócio jurídico procedida pelo responsável”.*

Como visto nos itens anteriores desse trabalho, o ação objetivando a menor incidência tributária é a base para todas as teorias que tentam limitar a liberdade do contribuinte para utilização da elisão fiscal.

Ocorre que, para sua sobrevivência, o contribuinte sempre deve levar em consideração em seus negócios a carga tributária que irá incidir sobre o negócio jurídico que pretende realizar. Afinal, devido a nossa substancial carga tributária, em alguns casos, determinadas formas jurídicas podem até inviabilizar o negócio.

Portanto, ao escolher um modelo jurídico que implique em uma menor incidência tributária, o contribuinte está sem dúvida tendo um propósito negocial que é ter a menor incidência tributária e tornar seus produtos mais competitivos ou seu negócio mais rentável.

Afinal, a atividade empresarial sobrevive de lucros, que devem ser

---

<sup>37</sup> André Portella. Op. cit. pg. 72.

preservados, sob pena de impedir ou limitar o surgimento de novas empresas.

Dessa forma, não existindo norma determinado que o contribuinte utilize esse ou aquele modelo jurídico, o simples propósito de obter economia de imposto não pode ser rotulado como ilegal.



## VI - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário é a utilização da elisão fiscal com objetivo de conferir às operações de empresas e pessoas físicas a menor incidência tributária possível.

Hugo de Brito Machado ensina que<sup>38</sup>:

*“Em termos bastante simples, pode-se dizer que há planejamento quando o contribuinte organiza suas atividades de forma a não praticar hipótese de incidência da norma tributária, ou a praticá-la de modo que a norma incidente seja aquela que impõe a menor tributação possível. O contribuinte trabalha com a ocorrência dos fatos que ensejam a incidência da norma, evitando que esta aconteça.”*

Portanto, o planejamento tributário é uma prática absolutamente legal, pois é calcada na elisão fiscal, que possibilita uma menor incidência tributária.

Ricardo Lobo Torre<sup>39</sup> ensina:

*“Posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como modo de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam lícitos (...).”*

Ives Gandra Martins diz que o planejamento tributário é consequência da voracidade do Estado na arrecadação dos tributos, que torna a carga tributária cada vez mais elevada<sup>40</sup>.

Assim, para manter seus produtos mais competitivos no mercado, os empresários se veem obrigados a utilizar o planejamento tributário.

O planejamento tributário válido deve sempre estar embasado em um comportamento que não seja vedado por lei, sob pena de caracterização de evasão fiscal.

Hugo de Brito Machado traz um exemplo que ilustra muito bem a diferença entre um planejamento tributário lícito e um que caracteriza uma evasão fiscal<sup>41</sup>. Confira-se:

<sup>38</sup>Marcelo Magalhães Peixoto, José Alberto Arruda de Andrade, coordenadores; Ives Gandra Martins. . Op. cit. pg. 360.

<sup>39</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 331.

<sup>40</sup>Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. . Op. cit. pg. 420.

<sup>41</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 111.

*“O exemplo é também muito bom para nos ajudar a explicar a diferença entre um planejamento tributário, ou elisão fiscal lícita e a fraude fiscal. Se alguém importa componentes de um produto faz a montagem deste no território nacional está praticando um planejamento tributário. Sua conduta é irrepreensível. A redução do tributo é legítima sob todos os aspectos. Por outro lado, se alguém importa o produto pronto e faz constar da documentação correspondente a importação de componentes está praticando fraude fiscal, conduta que configura ilícito administrativo e pode configurar também ilícito penal”.*

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o planejamento tributário além de ser uma alternativa para os contribuintes, é uma obrigação, imposta por lei, dos administradores de das sociedades anônimas<sup>42</sup>, de forma que, se eles não utilizarem esse expediente, estarão descumprindo o dever profissional.

Na mesma linha continua o professor<sup>43</sup>:

*“Assim, a prévia estruturação das atividades empresariais com o fito de pagar menos tributos – planejamento tributário – é não somente direito de todos como dever inarredável daquele a que foi confiada a administração de sociedades anônimas, que devem gerir a poupança popular tão bem como o fazem com seu próprio patrimônio. Isso implica em, sempre que possível, permitir que a Fazenda Pública se apodere da quantia mínima do capital empregado nos negócios da companhia”.*

O professor Ives Gandra Martins possui o mesmo entendimento. Afirma o ilustre professor que a obrigação de utilizar os meios mais benéficos para a sociedade é uma obrigação não só dos administradores das sociedades anônimas, mais de todos os administradores, nos termos do art. 1.011, do Código Civil<sup>44</sup>.

Assim sendo, o planejamento tributário não é apenas um direito do contribuinte, é uma obrigação dos administradores de empresas, sendo, portando, uma prática absolutamente legal.

O planejamento tributário, destarte, é uma prática absolutamente legal, que se utiliza da elisão fiscal, de meios lícitos, portanto, para obter uma menor incidência tributária sobre seus negócios.

<sup>42</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 357.

<sup>43</sup>Douglas Yamashita, Coordenação. Op. cit. pg. 357.

<sup>44</sup>Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Op. cit. pg. 431.

## VII - ALGUMAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como o tema “planejamento tributário” é muito polêmico, o entendimento jurisprudencial é fundamental para consolidação dos limites do instituto.

Em nossos nos tribunais regionais federais existem poucos julgados analisando a matéria. Todavia, a pequena quantidade de julgados nos possibilita verificar em qual rumo deverão seguir as discussões.

No Tribunal Regional da Primeira Região (Brasília e outros) encontramos o julgado relativo à Apelação Cível n.º 95.01.08208-3, de relatoria da Juíza Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz, onde foi considerada legal a economia fiscal em contrato de arrendamento mercantil. Confira-se o julgado<sup>45</sup>:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DE OPÇÃO: INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO. LEI 6.099, DE 12 DE MAIO DE 1974, ART. 11. DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO. LEI 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964, ART. 72. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM MULTAS DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO E POR EXCESSO DE PESO E DE INDENIZAÇÕES PAGAS A TERCEIROS EM DESCONFORMIDADE COM O DECRETO 85.450/80. RIR/80, ART. 191 E 240. I. A evasão fiscal distingue-se da elisão fiscal pela manipulação dolosa do fato gerador. Nesta última, não ocorre fraude, mas economia fiscal. II. A Lei 6.099/74, ao disciplinar o arrendamento mercantil, não regulou o preço das prestações e do valor de opção dos contratos, ensejando a ocorrência de elisão fiscal. III. As multas, consistindo em sanção pela prática de uma infração, não podem ser qualificadas como despesas operacionais. IV. À mingua de comprovação da origem do pagamento indenizatório, descabe a sua caracterização como despesa dedutível. V. Apelações e remessa oficial improvidas”.*

Como se nota na ementa acima, os ilustres julgadores consideraram lícita a elisão fiscal, pois foi feita sem contrariar a lei.

No Tribunal Regional da Segunda Região (Rio de Janeiro/Espírito Santo), encontramos um julgado, relativo à Apelação em Mandado de Segurança n.º 2002.02.01.028151-8, onde os julgadores entenderam que a elisão fiscal é

<sup>45</sup> Órgão julgador: Segunda Turma Suplementar – Dj: 22/04/2002 - Data da Decisão: 26/03/2002.

prática absolutamente lícita. Confira-se trecho do julgado<sup>46</sup>:

*“(...)- A operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo(...).”*

No Tribunal Regional Federal da Terceira Região (São Paulo/Mato Grosso do Sul) encontramos julgado que expressa o mesmo entendimento dos já citados, ou seja, que a elisão fiscal é lícita. Confira-se<sup>47</sup>:

*“AGRAVO DE INSTRUMENTO - PROCESSUAL CIVIL - MEDIDA CAUTELAR - LIMINAR CONCEDIDA - PRESENTES OS REQUISITOS - CIRCULAR DO BACEN - ILEGALIDADE - CPMF - ELISÃO FISCAL - CONDUTA LÍCITA. 1- Presentes os requisitos ensejadores da concessão da liminar. 2- Fumus boni iuris. Lícitude da conduta da agravada. A intenção da agravada, em adimplir suas contas em moeda corrente que recebera de seus clientes e depositar o saldo remanescente, com o escopo de não fazer incidir a CPMF, demonstra a prática da elisão fiscal por omissão, cujo escopo é impedir o nascimento da obrigação de recolher o tributo. Ausência de ilegalidade. 3- Circular nº 3001/2000 do Banco Central. Inexiste lei que obrigue o depósito do dinheiro em conta corrente para o pagamento de contas, forçando a incidência da CPMF. Circular não é nem sequer tem força de lei. 4- A moeda nacional tem curso forçado e poder liberatório. Ilegal o ato de impedir qualquer pagamento que se pretenda fazer mediante pagamento em dinheiro. 5- Cabível a pretensão da agravada de pagar suas contas com o dinheiro recebido de seus clientes, depositando em sua conta corrente apenas o saldo remanescente. Legalidade e possibilidade. Precedente jurisprudencial. 6- Periculun in mora. Sem a liminar a agravada estará obrigada agir na conformidade da Circular do Banco Central, fazendo incidir a CPMF. 7- Mantida a decisão. Agravo de Instrumento a que se nega provimento”.*

Encontramos outro julgado no qual os julgadores utilizam o termo “elisão fiscal” para indicação a atitude ilícita do contribuinte. Todavia, como se verá no trecho transcrito abaixo, trata-se apenas de uma divergência de nomenclatura,

<sup>46</sup>Relator Ricardo Regueira - Órgão Julgador: Sétima Turma - Dju: 01/12/2006 – Decisão: 18/10/2006.

<sup>47</sup>Agravo de Instrumento n.º 2003.03.00.067298-0 – Relator: Lazarano Neto - Órgão julgador: Sexta Turma – Dju: 25/06/2007 - Data da Decisão: 16/05/2007.

de forma que os julgadores também entendem que o fato do contribuinte escolher um modelo jurídico que lhe propicia menor incidência tributária não caracteriza crime. Confira-se<sup>48</sup>

*“(...)A estruturação da pessoa jurídica, pela qual há uma controladora, por si só não pode evidenciar uma atuação fraudulenta, em face de prestação de serviços entre si, quando demonstrado por documentos a efetividade dessa relação comercial entre ambas. 4. Confunde-se a ré ao considerar esse fato ilegal, tido como elisão fiscal, glosando parcela das despesas apresentadas pela autora, apenas por compartilharem, controlada e controladora, serviços entre si. A evasão fiscal sim, seria passível dessa prática, quando verificado que os atos perpetrados são fraudados com esse objetivo, o que não ocorreu, conforme determinado pela perícia levada a efeito. 5. Prevalece o periciamento técnico, com a constatação de não ter havido elisão fiscal, não podendo subsistir a glosa efetuada, pois não constatada a sonegação de receita ao Fisco, pela suposta transferência de recursos à coligada. 6. Ilegítima a glosa levada a efeito pelo Fisco, com a lavratura do auto de infração, quando comprovado por documentos que todas as receitas auferidas e pagas foram declaradas e oferecidas à tributação(...)”.*

Confirmam-se outros julgados:

*“(...)”*

*10. A ausência de ingresso dos valores em conta corrente da embargante, para, somente então, ser efetuada a operação de hedge, não se mostra, assim, relevante, pois da escrituração contábil foi possível identificar o débito, sendo, em princípio, legal a realização da operação direta, tratando-se de hipótese de planejamento tributário (elisão fiscal). 11. Sentença reformada, com a condenação da embargada em verba honorária de 10% sobre o valor atualizado da causa: artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil.<sup>49</sup>*

***“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTES  
“(...)”***

<sup>48</sup>Apelação Cível n.º 95.03.045034-9 – Relatora: Eliana Marcelo – Turma Suplementar da Segunda Seção – Dju: 24/05/2007 - Data da Decisão: 17/05/2007.

<sup>49</sup>AC 00473368320054036182, JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/02/2013 ..FONTE\_REPUBLICACAO

*4. Caso de ocorrência de elisão legítima, pois o contribuinte valeu-se da legislação para recolher menos tributo, mediante correção de suas declarações de imposto de renda, em razão de erro devidamente comprovado. 5. Precedente desta Turma. 6. Agravo retido não conhecido e apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento.”<sup>50</sup>*

Encontramos, no site do Tribunal Regional Federal da Quarta Região (Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná), um julgado, relativo à Apelação Cível n.º 96.04.55121-3<sup>51</sup>, considerando legal a prática do planejamento que se utiliza de elisão fiscal lícita, ou seja, quando não existe lei vedando a prática utilizada pelo contribuinte.

No referido julgado, a prática do planejamento tributário tornou-se ilícita apenas no momento em entrou em vigor uma nova norma jurídica que impedia a prática adotada pelo contribuinte.

Confira-se a ementa do referido julgado:

*“TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO. CISÃO PARCIAL DE EMPRESA. EVASÃO. O planejamento tributário praticado pelas empresas deve limitar-se à prática da economia fiscal lícita (elisão), não se admitindo em nosso ordenamento a evasão (economia fiscal ilícita). Com o advento da Lei n.º 7450/85, se coíbe a prática até então tida como elisão, quando os lucros da cindida podiam ser compensados com os prejuízos da incorporadora. Não tendo a ata assemblear responsável pela cisão sido levada a registro no mesmo ano, o ato completou-se apenas quando já em vigor mencionada Lei. Apelo improvido”.*

Nota-se, na ementa acima, que os julgadores entenderam que não existindo norma impedindo a prática do ato, a adoção de um modelo jurídico que possibilite uma menor incidência tributária é uma prática absolutamente legal.

No julgamento do processo AC 2003.71.14.001430-0<sup>52</sup>, o mesmo tribunal entendeu que o contribuinte tem total liberdade para escolher o modelo tributário que lhe represente a menor carga tributária, entendendo, assim, o planejamento tributário como prática absolutamente lícita.

<sup>50</sup>AMS 00137518720084036100, JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/05/2011 PÁGINA: 775 ..FONTE\_REPUBLICACAO

<sup>51</sup>Relator João Pedro Gebran Neto - Segunda Turma - DJ 24/01/2001 - Data da Decisão: 21/09/2000.

<sup>52</sup>Relator Dirceu de Almeida Soares - Órgão Julgador Segunda Turma - Dj: 08/06/2005 - Data da Decisão: 12/04/2005.

Confira-se um trecho do referido julgado:

*“(...) 6. Verifica-se a ocorrência de planejamento tributário (elisão fiscal) já que, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planejou evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. Tal liberdade se apresenta anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária, configurando a sonegação/evasão do tributo já devido, o que não ocorre no caso em tela(...)”.*

Encontramos também, um julgado, relativo ao Agravo de Instrumento n.º 2004.04.01.044424-0<sup>53</sup>, desconsiderando o planejamento tributário feito pelo contribuinte em virtude da caracterização de simulação. Confira-se a ementa desse julgado:

*“INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação.(...)”.*

No site do Tribunal Regional Federal da Quinta Região (Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe), encontramos um julgado onde se julgou válida a contratação de um arrendamento mercantil, ao invés de um contrato de compra e venda, afirmando que se trata de uma questão

---

<sup>53</sup>Relator: Dirceu de Almeida Soares - Órgão Julgador: Segunda Turma – Dj: 26/01/2005 - Data da Decisão: 30/11/2004.

envolvendo elisão fiscal. Confira o julgado<sup>54</sup>:

*“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO. DESCONSTITUIÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. REQUISITOS. LEI Nº 6.099/74. OPÇÃO LEGÍTIMA DA EMPRESA. UNIFORMIZAÇÃO DOS VALORES DAS PRESTAÇÕES. DESNECESSIDADE. CARACTERIZAÇÃO DOS ALUGUÉIS COMO DESPESAS OPERACIONAIS. PREJUÍZO. ELISÃO FISCAL. 1. O contribuinte pode, legitimamente, optar, quanto a seus equipamentos, pelo arrendamento mercantil, desde que atendidos os requisitos legais, não se podendo partir da presunção de que houve burla, ocorrendo, na verdade, contrato de compra e venda a prazo. 2. Entre os ditos requisitos, elencados na lei nº 6.099/74, não consta a necessidade da uniformização das prestações ajustadas, restando possível estabelecer que as 12 (doze) últimas parcelas sejam fixadas em valor inferior àquele atribuído às anteriores. 3. A adoção da citada modalidade contratual, em razão da conveniência da própria contribuinte, configura hipótese de elisão fiscal, onde se permite a busca da solução menos onerosa, sob o ponto de vista tributário, dentre aquelas não vedadas na legislação de regência. 4. Diante da caracterização do arrendamento, os alugueis poderiam ser computados como despesas operacionais, o que ocasionou prejuízos fiscais, nos exercícios de 1986 e 1987, inviabilizando a cobrança de imposto de renda pessoa jurídica, questionada neste feito. 5. Apelação e remessa oficial improvidas”.*

No mesmo tribunal, localizamos outro julgado dando a mesma interpretação à aplicação da elisão fiscal. Confira-se<sup>55</sup>:

*“TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. DESCLASSIFICAÇÃO PARA COMPRA E VENDA. FALTA DE TIPIFICAÇÃO LEGAL DOS INDÍCIOS INVOCADOS. ELISÃO FISCAL LÍCITA. 1. Se o ajuste celebrado como arrendamento mercantil contém todos os requisitos legalmente exigidos para assim caracterizá-lo, descabe desclassificá-lo para compra e venda devido a meros indícios de que esta foi a verdadeira intenção do contrato. 2. Para isto necessário seria que tais indícios estivessem tipificados na legislação tributária como hipóteses descaracterizadoras de um e caracterizadoras da outra. 3. Dá-se a elisão fiscal lícita quando o contribuinte opta por legal operação econômica que lhe confere tratamento*

<sup>54</sup>Apelação Cível n.º 95.052.8913-8 – Relator: Élio Wanderley de Siqueira Filho - Órgão julgador: Terceira Turma - DJ: 12/06/2003 - Data da Decisão: 15/05/2003.

<sup>55</sup>Remessa Ex Offício n.º 99.051.9800-8 – Relator: Castro Meira - Órgão julgador: Primeira Turma – DJ: 12/09/2002 - Data da Decisão: 15/08/2002.

*tributário mais vantajoso. 4. Remessa oficial improvida”.*

Não encontramos uma quantidade significativa de julgados de julgados analisando o tema. Também não encontramos julgados do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

Sendo assim, não se pode afirmar que o entendimento expressado nos julgados acima irá prevalecer.

Todavia, é possível afirmar que a elisão fiscal encontra guarida na jurisprudência e pode ser defendida com boa possibilidade de êxito.



## CONCLUSÃO

Para o desenvolvimento das suas atividades, o Estado tem direito de impor ao contribuinte o pagamento de tributos. Essa imposição, todavia, deve obedecer a limites estabelecidos pela Constituição Federal (CF).

Em decorrência do Princípio da Legalidade, que representa um desses limites, o contribuinte só é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo quando a lei assim determinar.

Dessa forma, quando o Estado pretende impor ao contribuinte determinado imposto, deve elaborar lei que especifique com exatidão em quais circunstâncias o imposto será devido, ou seja, deve definir com clareza a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto.

A obrigação de pagar tributo apenas nasce quando o contribuinte pratica ato que a lei define com fato gerador de tributo. Não praticando esse ato, não existe obrigação de pagamento de tributo.

No sistema tributário brasileiro, cada ato do contribuinte tem uma carga tributária específica. Existem situações em que um determinado negócio pode ser realizado de formas diferentes, atingindo-se, no entanto, o mesmo resultado. Uma das formas possíveis para realização do negócio pode representar uma menor incidência tributária.

Quando não existe lei terminando que o contribuinte obedeça a determinado modelo jurídico para realização do ato, ele pode optar pelo modelo que lhe seja mais apropriado, podendo, inclusive, optar pelo modelo que lhe traga uma menor incidência tributária.

Essa atitude de escolher a forma jurídica que propicie a menor incidência tributária, utilizando-se da falta de regulamentação legal sobre a matéria, é conhecida pela doutrina como elisão fiscal.

Já o planejamento tributário é a prática através da qual o contribuinte se utiliza da elisão fiscal para planejar seus negócios, com objetivo de ter a menor carga tributária possível.

Por ser uma metodologia que diminui a receita tributária, o Fisco age sempre com objetivo de impedir essa prática. Por não ser ilegal, o Fisco precisa criar leis para impedir a prática da elisão fiscal.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu um parágrafo único, ao art. 116, do Código Tributário Nacional (CTN), foi uma tentativa de impedir a utilização da elisão fiscal.

Todavia, essa lei não atingiu seu objetivo, pois apenas reforçou o poder

do Fisco de impedir a realização de atos ilícitos (evasão fiscal). Essa norma, portanto, não tendo qualquer efetividade contra a prática de atos lícitos que caracterizam a elisão fiscal.

Até mesmo as tentativas de interpretações legislativas, como a constante nas teses de abuso de direito, fraude à lei, abuso da forma e falta de propósito negocial, restaram infrutíferas, pois não foram capazes de transformar a elisão fiscal, e, conseqüentemente, o planejamento tributário, em prática ilegal.

A Jurisprudência mostra-se acolhedora à tese de legalidade da elisão fiscal, entendendo que é absolutamente legal a adoção, por parte do contribuinte, de modelos jurídicos que representem uma menor incidência tributária.

Concluimos, portanto, que no sistema tributário brasileiro não existe norma que impeça a utilização do planejamento tributário para obter a menor incidência tributária aos atos praticados, sendo, assim, uma medida absolutamente legal e que não pode ser impedida pelo Fisco.



**Cleiton Soares de Souza**

OAB/SP: 232.499

Fone: 55 (11) 3373-7546

E-mail: cleiton@cssouza.com

Site: www.cssouza.com

Avenida Paulista, nº 2073, Conjunto Nacional

Edifício Horsa II, 17º andar, sala 1702.

São Paulo - SP - CEP: 01311-300



## BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. ver., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 7 ed. ver. e atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. rer. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRÓ NETO, Joaquim. *Planejamento Tributário*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, v. 7, n. 39 maio/jun., 2009.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. *Pequenas observações sobre certos aspectos dos direitos fundamentais do contribuinte*. Brasília: Revista CEJ v. 13, n. 44 jan./mar, 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Alberto Arruda de, coordenadores; MARTINS, Ives Gandra. *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP, 2007.

PORTELLA André. *Garantia fundamental da liberdade em direito tributário com especial referência à norma geral anti-elisão*. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas. V.17, n.85 mar./abr, 2009.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. *Aplicação dos princípios da legalidade e da tipicidade ao instituto do planejamento tributário*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 102, 2008.

RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. *Interesse público e direito do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Planejamento Fiscal: panorama sete anos depois da LC n. 104/01*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 158, dez, 2008.

YAMASHITA, Douglas. Coordenação. *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

