

**PAULO JÓZIMO S. T. CUNHA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL DE  
ANTIELISÃO FISCAL: A inexistência no ordenamento jurídico pátrio**

Monografia para a conclusão do curso de  
Direito Tributário junto ao IBET, para  
obtenção do título de Especialista em  
Direito Tributário.

BRASÍLIA

2012

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo precípuo demonstrar a impossibilidade da aplicação prevista pela Lei Complementar 104/2001, que traz a chamada Norma Geral de Anti-elisão. A intenção do legislador foi no sentido de fulminar a proliferação do chamado Planejamento Tributário, ou mais conhecido como Elisão Fiscal. Contudo, da edição dessa norma ficou à mão da autoridade administrativa ferramenta discricionária que nega os princípios da legalidade e da tipicidade, por meio da analogia ou interpretação extensiva, meios estes vedados expressamente pelo CTN. Tendo em vista, que outros países já possuem experiência nos debates que envolvem esse tema, foi demonstrado como se desenrolou a evolução do tratamento dado pelo Fisco a esta matéria. Com a utilização de fundamentos de Direito Civil, Constitucional e Tributário expôs a incompatibilidade de Norma Geral com o ordenamento brasileiro. Doutrina e Jurisprudências também fazem parte do projeto de pesquisa. Faz rápida explanação sobre a polêmica gerada pela Emenda 3, ao Projeto de Lei 6272/2005, que introduz a chamada Super-Receita. Com a junção de toda a doutrina mostrada, bem como, jurisprudência e a maneira como outros países enfrentaram o tema, chegou à conclusão de que em primeiro lugar, a introdução de parágrafo único, no art. 116, do CTN, não trouxe uma norma anti-elisiva, e sim norma anti-evasiva, ou seja, defendeu o que já é amplamente defendido pelo Fisco, e, em segundo lugar, não se nega a edição a norma anti-elisiva, desde esta seja de maneira específica, se for geral como o Fisco pretende utilizá-la, estar-se-á fulminando os princípios da legalidade e tipicidade.

**Palavras chaves:** Planejamento Tributário. Elisão. Evasão. Princípio da Legalidade. Tipicidade. Analogia. Interpretação Extensiva. Simulação. Dissimulação. Desconsideração. Negócio Jurídico Indireto. Fraude. Teoria do Abuso de Direito ou Formas. Limites Constitucionais.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	4
<b>1. DA ELISÃO FISCAL</b> .....	7
<b>1.1 Conceito</b> .....	7
<b>1.2 Direito Comparado</b> .....	11
<b>1.3 Princípios Da Legalidade e Da Tipicidade</b> .....	15
<b>1.4 Das Normas Gerais Anti-Elisivas</b> .....	20
<b>2. DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS</b> .....	26
<b>2.1 Da Simulação e Demais Negócios Jurídicos</b> .....	26
<b>2.2 Da Desconsideração Da Simulação</b> .....	34
<b>2.3 Da Teoria Do Abuso De Direito</b> .....	35
<b>2.4 Da Teoria De Fraude A Lei</b> .....	37
<b>2.5 Da Tributação Por Analogia</b> .....	38
<b>2.6 Da Lei Anti-Evasão</b> .....	41
<b>3. A REALIDADE BRASILEIRA – SOBRE A LEI DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS</b> .....	42
<b>3.1 Razão Da Emenda N°. 03</b> .....	44
<b>3.2 Norma Anti-Elisiva Disfarçada</b> .....	47
<b>CONCLUSÃO</b> .....	49
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	52





## INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, tem sido presenciada no Brasil uma voracidade fiscal antes nunca vista, que se reveste de maneiras distintas.

Dentre elas, esta a caça à sonegação de impostos, por meio, dentre outras ações, da extinção de mecanismos legais que possibilitam às empresas e contribuintes suportarem um encargo tributário menor, a chamada elisão fiscal, alcançada por meio do planejamento tributário.

Para isso foi editada a LC 104/2001, que introduziu o parágrafo único no art. 116, do CTN, que passou a conter a seguinte redação:

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.

MARY ELBE QUEIROZ, diz em primeiras linhas:

Os questionamentos que dizem respeito à possibilidade, ou não, de ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro hipótese de as autoridades administrativo-tributárias poderem adotar a interpretação econômica para desconsiderar atos e negócios jurídicos privados, a fim de combater planejamentos tributários praticados pelos sujeitos passivos da relações jurídicos-tributárias.<sup>1</sup>

Doutrinadores como ALBERTO XAVIER<sup>2</sup> e SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>3</sup> manifestaram seu repúdio a idéia de que o dispositivo teria introduzido no ordenamento jurídico pátrio a idéia de norma anti-elisiva.

---

<sup>1</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, n°. 85, 2002.

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo/SP. Dialética. 2001, pp. 281-304.

Já em contrapartida, MARCO AURÉLIO GRECO<sup>4</sup> e RICARDO LOBO TORRES<sup>5</sup> defendem que conceitos como fraude à lei, abuso de direito ou de formas jurídicas podem e devem incorporar a luta contra a elisão de tributos.

No primeiro capítulo foram extraídas conceituações das figuras do planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, a partir dos entendimentos extraídos de HERMES MARCELO HUCK<sup>6</sup>.

Ainda no referido capítulo, ficou demonstrada como evoluiu as discussões acerca do tema da norma anti-elisiva em países da Europa.

No segundo capítulo, adentra-se a discussão de temas e teorias que visam explicar a utilização dessa norma, fulminando suas bases de sustentação, por meio das exposições do ex-ministro JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES<sup>7</sup>, e das colocações de HUGO DE BRITTO MACHADO<sup>8</sup>.

O último capítulo trata da agitação criada pelo Projeto de Lei 6272/2005 e sua Emenda 3, sob a ótica da prestação de serviço de pessoas jurídicas formadas por profissionais intelectuais que possuem qualificação especialíssima. Critica-se a criação feita pelo antigo Conselho de Contribuintes (agora CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) da figura do “deslocamento”, para explicar a movimentação dos rendimentos da pessoa jurídica para tributa-los na pessoa física, garantindo maior arrecadação.

---

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro/RJ. Renovar. 2000.

<sup>6</sup> HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997.

<sup>7</sup> ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo/SP. Malheiros. 2007, p. 64.

As linhas expostas nessa monografia visam demonstrar a incompatibilidade da norma geral anti-elisiva com o ordenamento jurídico.

A conclusão é no sentido de que a criação do parágrafo único no artigo 116 do CTN, não inovou a ordem tributária, pois reforçou o que já é existente, ou seja, defender o Fisco da prática da sonegação fiscal, por meio da simulação dos negócios jurídicos.

As novas disposições introduzidas, na verdade vêm ao encontro dos interesses dos contribuintes, no sentido de lhes dar uma maior segurança, no tocante aos procedimentos do Fisco. Com essa norma passou-se a exigir, por parte do Fisco, a prova da dissimulação e a existência de um procedimento específico para apuração. Assim, para que seja exigido o tributo não basta a simples interpretação subjetiva d autoridade administrativa.<sup>9</sup>

Ademais, esclarece que a impugnação não é com relação a norma anti-elisiva propriamente dita, e sim quanto norma geral. Esta modalidade atenta contra os princípios da legalidade e da tipicidade. O que se espera é que a norma anti-elisiva seja específica, a ser direcionada a situações pré-existentes, que costumeiramente prejudicam a vontade arrecadatória do Fisco.

---

<sup>9</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, n°. 85, 2002.



## 1. DA ELISÃO FISCAL

### 1.1 Conceito.

Para iniciar qualquer debate acerca da aplicabilidade ou existência no ordenamento jurídico pátrio da norma geral de antielisão fiscal, necessário conceituar os pontos que são controversos entre doutrinadores e julgadores.

Desde que ficou constatado que o homem é um ser que necessita viver harmoniosamente em sociedade, a cobrança de tributo passou a ser de grande importância para a manutenção do bem estar, em atendimento do famigerado bem-comum.

As diversas cobranças da sociedade requerem resultados imediatos e logicamente para a obtenção desses resultados, recursos fartos são imprescindíveis. Essa necessidade faz com que, por vezes, não fique clara e transparente a real intenção do legislador na cobrança de tributos.

E justamente pela ausência de transparência e clareza, o contribuinte é conduzido, muitas vezes, a burlar o Fisco pelos meios mais variados, seja pela sonegação, fraude, simulação, dissimulação, conluio ou elisão fiscal. Trata-se de um grande desconforto que envolve o Fisco e Contribuinte.

De um lado encontra-se a necessidade de o Estado arrecadar e o dever-poder do Fisco de buscar atingir e cumprir os fins a que se destina e, do outro lado, o direito à auto-gestão, à livre iniciativa, o respeito ao patrimônio dos particulares e à economia do imposto, que se caracterizam como direitos consagrados do contribuinte.

Advém daí o confronto entre o desejo do Fisco em querer adotar a interpretação econômica e desconsiderar negócios dos particulares, para alcançar tipos tributários semelhantes com normas análogas, e interesse dos

contribuintes em criar novas formas de planejamento tributário, no intuito de reduzir ou excluir a carga tributária.<sup>10</sup>

Partindo da idéia daquilo que o Estado considera errado, o melhor entendimento do que é elisão fiscal é feito com base na comparação com evasão fiscal que é delimitado como ilícito em nosso ordenamento vigente.

Conceitua-se elisão fiscal da seguinte maneira:

[...] elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, ou mesmo para eliminá-lo, procura por instrumentos legais, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levem àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas da forma que a lei civil oferece.<sup>11</sup>

Para atingir essa finalidade elisiva, os empresários se valem de profissionais de Direito, Contadores e diversas empresas de Auditoria para fomentar a projeção de atos e fatos administrativos futuros com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada das opções legais disponíveis, implementando sempre a menos onerosa<sup>12</sup>. A isso dá-se o nome de planejamento tributário.

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

Mais ainda:

O objetivo do planejamento tributário, em última análise, é a economia do tributária, onde, cotejando as várias opções legais, o contribuinte obviamente procura orientar seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o

---

<sup>10</sup>QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, n°. 85, 2002, p. 95.

<sup>11</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 19.

<sup>12</sup>SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães. **Elisão e evasão fiscal**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>> Acesso em 6 jun. 2008.

procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Ou seja, o planejamento tributário busca a economia de tributos, sugerindo a escolha da opção legal menos onerosa.<sup>13</sup>

A evasão fiscal, por sua vez, busca a redução do impacto da obrigação tributária por meio de atos ilícitos, ou seja, seriam atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte após a ocorrência do fato gerador buscando a redução ou eliminação dos tributos por meios de atos ilícitos, como delimita HERMES MARCELO HUCK:

Evasão ilícita [...] é aquela decorrente de uma ação consciente e voluntária do agente, - que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido [...] o agente vale-se de artifício doloso, pratica seus atos com malícia para fugir ao imposto devido [...].<sup>14</sup>

A elisão, por sua vez, é a prática de atos negócios jurídicos lícitos praticados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o objetivo de evitar ou abrandar o nascimento do fato impositivo, resultando na eliminação ou diminuição de tributos.

Os entendimentos acima delimitados já são amplamente agasalhados pela Doutrina e Jurisprudência, se encontrando pacificados no sistema jurídico brasileiro.

PERDA DE CAPITAL - ELISÃO TRIBUTÁRIA. Inexistindo dispositivo legal que caracterize a operação como infração fiscal deverá ser considerado como dedutível o prejuízo não operacional apurado na alienação de investimento à empresa.

Recurso de ofício conhecido e desprovido.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> CRUZ, Eduardo Pires Gomes. **O planejamento tributário e a norma geral antielisiva**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4111>> Acesso em 10 set. 2007.

<sup>14</sup> HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Editora Saraiva, 1997, p. 18.

<sup>15</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 1ª Câmara. Recurso 115.353. Relator Sebastião Rodrigues Cabral. Brasília, DF, 11 dez. 1997.

Em uma visão mais simplista a diferença entre esses conceitos seria a seguinte, a elisão consiste na intenção de não entrar na relação jurídico tributária, enquanto na evasão seria a tentativa de sair dela tendo entrado uma vez.

Na evasão ilícita, o agente vale-se do artifício doloso, pratica seus atos com malícia para fugir ao imposto devido, enquanto na evasão lícita, conhecida como elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal, dele decorrente, ou mesmo para elimina-lo, procura instrumentos de aparência legal, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levam àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas de forma que a lei civil oferece.<sup>16</sup>

Então, se os conceitos já são bem difundidos por doutrinadores e juristas, em que consiste a controvérsia quanto a relevância da elisão fiscal?

A grande controvérsia quanto à elisão fiscal é a intenção do Estado de impor limites a atuação dos contribuintes para evitar o cumprimento da obrigação tributária, sem esbarrar nos óbices dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, que serão tratados mais adiante.<sup>17</sup>

Entre os que defendem a LC 104/2001 como norma anti-elisiva está RICARDO LOBO TORRES, dizendo que a referida norma trata de efeitos jurídicos não tributados; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para adequar a intenção de fato com a intenção de direito, caracterizando elisão, pois o “fingimento” se refere a hipótese de incidência, e não o fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido dos civilistas<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup>HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit.

<sup>17</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 19.

<sup>18</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002. p.203.

Por não se tratar de um problema necessariamente brasileiro, uma análise da figura do planejamento tributário pelo mundo afora se faz de fundamental importância. Países como Alemanha, Espanha, França, Reino Unido, entre outros já presenciaram discussões acerca dessas matérias há muito mais tempo que o Brasil.

## **1.2 Direito Comparado.**

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado à aplicação de posicionamentos teóricos fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O pensamento positivista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. Assim, partindo de instrumentos legais, a elisão sempre será lícita.

Em contrapartida, temos o pensamento sociológico que leva em consideração a finalidade econômica do fato gerador, logo entende, que ocorre abuso de forma jurídica pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio ou de sua empresa. AMÍLCAR DE ARAÚJO<sup>19</sup> é um dos defensores dessa corrente no Brasil.

A Alemanha é o país que há mais tempo enfrenta essas questões. Sendo assim, a evolução do pensamento histórico do tratamento dessa matéria revela como se difundiram as questões referentes a ela.

Com ERNO BECKER foi elaborado o Código Tributário de 1919, fortemente influenciado pelas idéias desenvolvidas pela jurisprudência de interesses, dessa maneira, adotava considerações acerca da finalidade econômica do fato gerador. Já com a Lei

---

<sup>19</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo/SP. Saraiva, 1997.

de Adaptação Tributária de 1934 houve uma pequena evolução, pois adotou logo em seu art. 1º que “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista”<sup>20</sup>.

Com o final da 2ª Guerra foi revogado o artigo supracitado permanecendo os demais até a edição do Código Tributário de 1977. Exatamente neste momento, a visão alemã sofreu uma drástica mudança, pois aboliu a interpretação das leis tributárias pela finalidade econômica e trouxe um novo entendimento, qual seja, a atribuição da analogia à aplicação das regras fiscais. O texto do artigo 42 do referido código dizia sucintamente que uma vez constatada o abuso de formas para fraudar a lei tributária, a pretensão do imposto nasceria<sup>21</sup>.

Na Espanha, por sua vez, a luta contra a elisão se desenrolou de maneira a facultar à Administração a declaração de fraude a lei, através da Lei 25/95, que deu nova redação ao artigo 24 da Lei Geral Tributária. A nova representou um avanço, porém evidenciou dificuldades na aplicação e demonstra perplexidades diante da doutrina, principalmente, por manter, o recurso da analogia, ou como alguns gostam de chamar, a interpretação extensiva<sup>22</sup>.

O artigo 741 do Código Geral de Impostos utilizados na França cria sanções para quem voluntariamente dissimula o fato gerador do Imposto. Já o artigo 64 do Livro de Procedimentos Fiscais cuida da repressão ao abuso de direito, ao prever que não podem ser

---

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002. p. 184.

<sup>21</sup> Id. ibdem. p. 185.

<sup>22</sup> EZCURRA, Marta Villar. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002. p. 164.

opostos à administração dos impostos atos que dissimulem a verdadeira compreensão dos contratos ficando à Administração Pública autorizada a requalificar os atos.<sup>23</sup>

No direito italiano, a distinção é nítida em termos dos institutos que tratam da supressão do dever tributário pelo contribuinte. Refiro-me aos institutos denominados de "*evasione*", "*elisione*" e "*risparmio d'imposta*". A *evasione* alude ao conceito de inadimplemento culposo de deveres tributários já existentes. A *elisione* refere-se à manipulação dos pressupostos de aplicação da norma tributária e, por fim, o *risparmio d'imposta* é definido como a realização dos pressupostos tributários de modo a tornar licitamente menos oneroso o encargo tributário<sup>24</sup>.

O denominado "*evasione*" que é observado após o surgimento da obrigação tributária, a qual o contribuinte realiza atos ilícitos de forma a não cumprir tal obrigação.<sup>25</sup>

O "*elusione*", as quais o contribuinte realiza atos de forma e evitar o surgimento da obrigação tributária. Entretanto, a jurisprudência do país entende que devem tais práticas ser obstadas pois atenderiam contra princípios tais como o da capacidade contributiva e o igualdade. Esses atos não seriam simulados, pois efetivamente representam a vontade real e declarada dos contribuintes, outrossim, devem ser combatidos.<sup>26</sup>

O "*risparmio d'imposta*" seria enfim, admitido pela legislação italiana. É também procedimento composto de atos lícitos executados pelo contribuinte, porém, são verificados como não atentadores da capacidade contributiva e o da igualdade, razão pela qual não são desconsiderados pelo Fisco.<sup>27</sup>

O direito tributário italiano, até o ano de 1977, não dispunha de norma geral antielisiva que estabelecesse uma ficção de ocorrência de um fato imponible na hipótese de "*elusione*". Na maioria dos casos mais frequentes eram

---

<sup>23</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 178.

<sup>24</sup>MAIDA, Fernando. **A elisão fiscal à luz dos direitos brasileiros e comparado**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2929>> Acesso em 18 mar. 2008.

<sup>25</sup> Op. cit.

<sup>26</sup> Op. cit.

<sup>27</sup> Op. cit.

previstos como ineficazes e estabeleciam-se presunções relativas relacionadas com aspectos do fato imponible ou da base de cálculo.<sup>28</sup>

O Direito tributário brasileiro, da mesma forma que o italiano, se caracteriza pela ausência de uma norma geral antielisiva. A semelhança na aplicação de regras e princípios em ambos os direitos demonstram a influência e importância deste último em nosso direito tributário<sup>29</sup>.

Pode-se notar que apesar de já combatidas há muito tempo por esses países, as legislações da Itália e Espanha sofreram bastantes mudanças ainda no final da década de 90. Enquanto, em países como França e Alemanha, principalmente o germânico, possuem ordenamentos mais elaborados e há mais tempo, com princípios oriundos desde o século passado.

O Brasil recepcionou o modelo francês de norma anti-evasiva. Encabeçados por ALBERTO XAVIER, os doutrinadores que adotavam o entendimento de que a dissimulação significa simulação relativa, alega que se fosse entendida como norma anti-elisiva seria inconstitucional, pois entraria em conflito com os princípios da legalidade estrita e tipicidade tributária, afrontando a proibição da utilização da analogia expressa no artigo 108, parágrafo 1º, do CTN e recorreria as teorias de fraude a lei e abuso de direito, inaplicáveis ao direito tributário brasileiro.

---

<sup>28</sup>MAIDA, Fernando. **A elisão fiscal à luz dos direitos brasileiros e comparado**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2929>> Acesso em 18 mar. 2008.

<sup>29</sup>CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, n.º. 85, 2002.



### 1.3 Princípios Da Legalidade e Da Tipicidade.

Ao tratar da norma antielisiva nacional, destacam-se princípios constitucionais vigentes, quais sejam, o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade tributária.

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades traduzem reafirmações expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais pétreas, perenes, insuprimíveis<sup>30</sup>.

Partindo desse ponto, tem-se que as normas tributárias são aplicadas por rigorosa subsunção, em razão dos princípios da legalidade formal e tipicidade material. E os princípios da igualdade e capacidade contributiva já se dirigem ao legislador, ao administrador e ao Juiz, isto é, ao Estado, jamais ao contribuinte deles beneficiário.

A CF/88, Título VI, Tributação e Orçamento, art. 150, I:

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

I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Temos ainda o artigo 5º, II:

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

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

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros Editores, 2007, p. 60.

Consagrado pelos artigos supracitados, temos o chamada Princípio da Legalidade Tributária.

Esta é uma garantia fundamental da qual o Contribuinte possui de que somente irá recolher tributo aos cofres públicos, aquilo que é previsto em lei, ou que tenha seu valor acrescido em razão de Lei.

Contudo, o Princípio da Legalidade não se trata apenas da letra da norma, instrumento formal, deve indicar também como o órgão aplicador deve se comportar para o caso concreto, como alerta HUGO DE BRITTO MACHADO:

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a Lei instituidora do tributo deve conter: (a) descrição do fato tributável; (b) definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado pelo estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.<sup>31</sup>

ALBERTO PINHEIRO XAVIER, também faz alerta sobre o referido princípio:

Se o tipo tributário exprime, assim, uma especificação do conceito de imposto, cada tipo, por si, deve conter todos os elementos que caracterizam aquele mesmo conceito. Encarando a realidade de um ponto de vista normativístico, que o mesmo é dizer, partindo da norma para a vida, dir-se-á que o objeto da tipificação são os “elementos essenciais” do tributo enumerados no art. 97 do Código Tributário Nacional.<sup>32</sup>

Subtrai-se do trecho acima descrito que a norma não pode somente indicar o preceito formal de pagamento do tributo, deve indicar também, os elementos que formam esse tipo tributário. Com essa delimitação, a Administração Fazendária não extrapola a cerca

---

<sup>31</sup>MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros Editores, 2007, p. 64.

<sup>32</sup>XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. 28ª ed. São Paulo/SP. Revista dos Tribunais. p. 71.

fixada pela norma, ou muito menos submeter às suas considerações, só vale o que a norma delimitou, ou seja, o administrador tributário não se vale de considerações próprias ou de outros critérios não previstos pela Lei Tributária.

Assim, pode-se observar que o Princípio da Legalidade está exprimido ao Princípio da Tipicidade Tributária trazendo com isso segurança jurídica aos contribuintes que sabem que a Administração Fazendária só agirá em conformidade com os ditames expressos na Lei.

BILAC PINTO diz que a existência dos princípios consagrados pela Constituição de 1988 são para obstar a chamada interpretação econômica pelo aplicador administrador, pois a função deste é aplicar a Lei ao caso concreto.

A admissão da tese de que as autoridades fiscais podem opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador ou que lhes é facultado eleger, por meio de critérios econômicos subjetivos, um devedor do imposto diverso daquele a quem a lei atribui obrigação de pagar o tributo, equivale a esvaziar o princípio da legalidade do seu conteúdo.

(...)

A substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro pelo do conteúdo econômico do fato gerador implica trocar o princípio da legalidade por cânones da insegurança e do arbítrio, incompatíveis com o sistema tributário brasileiro.<sup>33</sup>

Ressalta ainda SACHA CALMON, o princípio da legalidade da tributação contém todos os elementos estruturais do tributo, oferecendo resistência até a chamada “interpretação extensiva”, também conhecida como analogia, devidamente vedada pelo CTN. Para ele o legislador pode equiparar institutos e sacar efeitos tributário ao elaborar a lei, mas

---

<sup>33</sup> Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado.** Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006.

isso ocorre porque está na fase de feitura da lei, antecedendo qualquer interpretação seja econômica, seja legal. Logo, trata-se de legislação e não de interpretação.<sup>34</sup>

O Direito Tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de Direito Privado, porém por lei, nunca por interpretação livre da Administração.

Ainda lembra que a norma só deve ser interpretada quando não for muito claro o que se busca com ela, conforme o seguinte trecho:

Um erro grave no trato das questões tributárias se comete com lastimável freqüência é buscar na lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. A título de lhes dar interpretação “funcional”, compatível com a ‘realidade econômica’, e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se ao com enorme aqodamento na interpretação dos textos, como se eles tivessem, sempre, de ser interpretados. Na verdade, a lei deve ser lida, e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico (*sic*) de maior complexidade, que somente cadê quando (a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando da norma, (b) quando aquilo que deflui da mera leitura torna da regra legal inaplicável porque contra as leis da natureza, (c) quando um dispositivo de lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro da mesma lei, ou (d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere. Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que ela não formula.<sup>35</sup>

Toda essa qualificação da Lei encontra respaldo na justificação da hierarquização das leis formada entre a Constituição Federal, Leis Complementares e as Leis Ordinárias.

A hierarquia se dá da seguinte maneira:

---

<sup>34</sup> *Ibidem*. p. 42.

<sup>35</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.44.

A Constituição traz normas de cunho essencial, de caráter obrigatório, básicos, assegurando a transparência no procedimento tributário brasileiro, e assim por se tratar de cláusulas pétreas não podem ser modificadas.<sup>36</sup>

A Lei Complementar é material, uma vez que só poderá ser objeto matéria taxativamente expressa na Constituição. Em matéria tributária estabelece as normas gerais, desde o preceito formal perpassando os elementos que a constituem, como fato gerador, sujeito passivo, bases de cálculo.<sup>37</sup>

Por último, a Lei Ordinária é formal, ou seja, trata dos procedimentos a serem observados para regulamentar uma relação estabelecida pela Lei Complementar ou Constituição, por exemplo. Na relação Fisco – Contribuinte delimita os procedimentos que deverão ser respeitados pelas partes para recolher tributo devido, as obrigações de cada uma delas.<sup>38</sup>

A lei tributária deve fornecer ao Fisco todos os elementos e comandos para restringir a atuação deste dentro dos comandos que ela traz, sem dar espaço para interpretações subjetivas de seus aplicadores.

Enquanto que para o Contribuinte, a lei deve trazer todas as informações e conceitos, para que posteriormente, na esfera administrativa e judicial, possa contestar a ação fazendária, protegendo assim os direitos que foram violados.

---

<sup>36</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado.** Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.162.

<sup>37</sup> *Ibidem.* p. 163.

<sup>38</sup> *Ibidem.* p. 164.

Ainda dentro do Princípio da Legalidade, a Constituição trouxe previsão das “garantias asseguradas ao contribuinte”. Essas são nada mais, nada menos, que o direito de livre contratação, bem como o direito de propriedade.

Além de trazer segurança jurídica ao Contribuinte no que tange a instituição e cobrança de tributos, asseguram ainda a observância das garantias, pois impõe restrições pesadas a atuação do Fisco.

Em decorrência dessas garantias é que surgem os problemas do planejamento tributário, pois o Contribuinte tem interesse em recolher menos tributos aos cofres públicos, então para isso vale-se muitas vezes de negócios jurídicos lícitos ou ilícitos. No caso de negócios ilícitos, por serem ilegais, devem ser combatidos exhaustivamente pelo Fisco, mas no caso do planejamento tributário, elisão, é diferente porque estamos andando dentro do que a lei não proibiu ou previu, ou seja, fora do ilegal.

O Estado dispõe de leis, sanções, multas que legitimam a incoerência da modalidade ilegal de economia fiscal, esses instrumentos também facilitam e intensificam a fiscalização por parte da Fazenda Pública.

Um desses meios ou instrumentos são as chamadas normas anti-elisivas.

#### **1.4 Das Normas Gerais Anti-Elisivas.**

Como remédio saneador da elisão, sugere-se a positivação de norma geral restritiva, visando ao preenchimento das lacunas do direito tributário, e permitindo ao aplicador do direito a utilização dos critérios não jurídicos.

ALBERTO XAVIER assim define o que vem a ser tal norma:

As cláusulas gerais antielisivas são normas que tem por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos e negócios jurídicos extratípicos isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências tributárias.<sup>39</sup>

A referida norma funcionaria como ferramenta hermenêutica para o trato de lacunas jurídicas.

Entendido está que as normas gerais antielisivas buscam atingir negócios e atos jurídicos não tipificados no ordenamento jurídico tributário.

Para atingir esse objetivo, a norma deve se valer da analogia para tributar essas operações que não previstas em Lei.

A situação que se apresenta é que o Contribuinte realiza negócios e atos jurídicos não previstos na legislação tributária, que produzem resultados econômicos semelhantes àquele que é previsto, contudo seus efeitos só estão na esfera privada, não chega a esfera tributária.<sup>40</sup>

E é nesse momento que se destaca a atuação do Fisco utilizando do expediente da analogia. Ou seja, a Fazenda irá desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados, efetuar o lançamento do tributo e exigir o recolhimento como se aquele negócio realizado tipificado fosse.<sup>41</sup>

Dessa leitura entende-se que o Fisco irá tributar uma operação hipotética, pois esta não está prevista na legislação vigente.

---

<sup>39</sup>XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. Dialética. São Paulo. 2001. p. 85.

<sup>40</sup>Op. cit.

<sup>41</sup>Op cit.

Assim, os requisitos que cumulativamente viabilizam a incidência da norma anti-elisiva são a existência de um negócio jurídico não tipificado, somado ao fato de que se busca resultado econômico semelhante àquele tipificado.

Em contrapartida, a aplicação dessa norma deve obedecer a algumas questões, que são os seguintes: (i) qual é a eficácia do artigo? ; (ii) quem pode desconsiderar? ; (iii) quando desconsiderar? ; (iv) de que modo, quais os requisitos para a desconsideração ; e (v) qual o objeto da lei?<sup>42</sup>

MARCO AURÉLIO GRECO destaca que a norma é de eficácia limitada, ou seja, necessitará da edição de lei ordinária para atingir a plenitude.

E aqui reside uma primeira crítica ao legislador brasileiro, pois na regulamentação do art. 116, do CTN editou Medida Provisória para aferir procedimentos a serem fixados por Lei Ordinária. SACHA CALMON condena essa atitude:

Inconstitucionalidade material insanável. A uma, porque ao legislador ordinário falece competência para tratar de tema expressamente reservado à Lei Complementar tributária, como veremos ao tratar do peculiar relacionamento entre Leis Complementares e Leis Ordinárias, em razão das matérias. Regras sobre interpretação e conceito de defeito de ato ou negócio jurídico (dissimulação) para fins de tributação, são matérias sob a reserva de lei complementar. A duas, porque agride os princípios constitucionais da separação dos poderes, da legalidade formal e material, da tipicidade ou da exaustão conceitual, corolário da aplicação da lei tributária, segundo o princípio da estrita legalidade e da atuação da administração vinculada à lei, nunca *propter legem*. O art. 62, parágrafo primeiro, III, da Constituição Federal proíbe que matéria objeto de lei complementar possa ser regulada por medida provisória. Na medida em que foi, temos uma inconstitucionalidade formal inescusável.<sup>43</sup>

Mais a frente diz:

---

<sup>42</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p. 252-253.

<sup>43</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.162.



No que concerne ao princípio da legalidade, o papel da lei complementar restringe-se ao de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, da Constituição Federal, regulação esta que, portanto, não pode ter qualquer alcance restritivo dos direitos dos contribuintes. Ainda sob este ângulo, a Medida Provisória n° 66/02 é redondamente inconstitucional, já que a matéria de limitações ao poder de tributar é de competência exclusiva de lei complementar e, de harmonia com o art. 62, parágrafo 1°, III, da Constituição, 'é vedado a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada a lei complementar.<sup>44</sup>

Existe ainda um segundo debate sobre quem pode desconsiderar porque o art. 116 nos leva a crer que será uma autoridade administrativa, mas a Lei 9.784 (Lei de Procedimentos Administrativos Federal) diz que a autoridade é um órgão pessoal dentro do procedimento. Para GRECO a desconsideração não pode vir de um órgão unipessoal, pois caso contrário, seria inconstitucional.

A autoridade administrativa deve ser órgão colegiado, pois não seria justo deixar a encargo daquele que deseja a formação do crédito tributário a adequação da norma ao fato concreto.

Assim, deve ser criado um órgão que fará juízo de valor. Tanto o órgão quanto os critérios para a sua formação devem elaborados por Lei Ordinária.

À primeira vista, o momento de desconsiderar seria na lavratura do Auto de Infração, contudo se já existe o Auto, é porque desconsiderado está, porém, se não for o caso de haver desconsideração?<sup>45</sup>

A análise deve anterior a formação do Auto, pois a desconsideração e o Auto possuem objetos distintos, até porque muitas vezes, nem haverá cabimento do Auto.

---

<sup>44</sup>Ibidem, p.163.

<sup>45</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p. 254.

Dessa maneira seria criado uma espécie de incidente, um “incidente de desconsideração”, que correria em apartado ao processo principal, que dele terá uma decisão.

E por último, qual o objeto, não se sabe se desconsiderará um negócio ou a cadeia de negócios que dele se origina. Com certeza o trabalho será maior ao Fisco, aumentando a insegurança jurídica tanto à Fazenda quanto ao Contribuinte.<sup>46</sup>

Outrossim, no Brasil, a atuação do Fisco deve recair sobre os chamados atos e negócios simulados e dissimulados praticados pelo contribuinte e não sobre eventuais atos lícitos executados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que feitos de forma não usual.

Esses atos simulados e dissimulados são falsos a omitem a existência de uma operação ilegal, sendo que essas sim devem ser coibidas pelo Fisco.

Assim, o que se demonstrará adiante é a incompatibilidade da norma geral de anti-elisão com o ordenamento jurídico pátrio, ou até mesmo que esta não existe sendo uma criação da chamada “mídia tributária”, como esclarece SACHA CALMON:

Parece-me que essa denominação “norma geral antielisiva” é uma invenção da mídia tributária, porque, na verdade, a Lei Complementar 104/2001 em nenhum momento se propõe a criar uma norma antielisiva. É possível [...] tenha, querido, talvez, embaralhar os negócios e atos dos contribuintes no campo do Direito Privado para qualificá-los ou requalificá-los. Mas, se essa foi a intenção, ela não se traduziu efetivamente na norma legal criada.<sup>47</sup>

O Estado possui todos os instrumentos necessários ao combate de operações que se revelem simulados ou fraudulentas, não havendo justificativa racional na permissão

---

<sup>46</sup> *Ibidem*. p. 255.

<sup>47</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, n°. 85, 2002.

concedida para a autoridade fiscal simplesmente desconsiderar atos e/ou negócios jurídicos quando da verificação da ocorrência do fato gerador.

O Estado não é um ente de mãos atadas, incapacitado de exercer seu poder fiscalizatório – ainda que se coloque aos olhos da mídia como tal. Tampouco atravessa dificuldades de arrecadação: pelos dados fornecidos pela própria Receita Federal.

## 2. DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

### 2.1 Da Simulação e Demais Negócios Jurídicos.

Na tentativa de coibir atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, a Lei Complementar 104/2001, tida como norma anti-elisiva, introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Os atos a que se refere o artigo são os simulados, que se colocam como aqueles com o fito de dissimular, ou seja, apresentar uma roupagem externa diferente da realidade ensejando sempre um resultado econômico favorável. Ocorre o fato imponível, porém este é encoberto para apresentar outro fato não previsto na norma.

HERMES MARCELO HUCK define da seguinte maneira a simulação:

Poderá, então, ser definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes que seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretende seja vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente.<sup>48</sup>

O negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência querida pelas partes. É uma aparência que se cria, ou com a finalidade de apenas cria-la, sem se querer ocultar algo que realmente se deseja, ou então se cria essa aparência para ocultar o que realmente se deseja.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 117.

<sup>49</sup> Op. cit. 118.

A diferença entre a elisão, obtida por meio do planejamento tributário, e a simulação consiste basicamente nos meios que são utilizados, pois na primeira a ferramenta usada é lícita, enquanto na segunda há a existência do ilícito, porém este está oculto. Na simulação o fato gerador ocorre, contudo é descaracterizado, falso, já na elisão a forma jurídica adotada é real, guardando compatibilidade entre a forma final adotada e o conteúdo econômico visado.

Para ALBERTO XAVIER, a intenção do legislador na elaboração do artigo em comento foi justamente coibir a simulação, dissimulação, o falso. Em contrapartida, o objeto da norma-antielisiva é prevenir atos verdadeiros e lícitos.<sup>50</sup>

Com esse pensamento o Autor revelou a primeira incongruência da LC 104/2001, pois objetivamente a norma buscou contestar a execução de atos ilícitos e não os lícitos a qual se refere o termo elisão.

Para a grande maioria dos Autores a simulação é dividida em Simulação Absoluta e Relativa.

JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado em Brasília, em agosto de 2001, definiu a simulação absoluta como aquela em que “cria-se apenas uma aparência que não se destina a ocultar o negócio que realmente se deseja.”<sup>51</sup> É criada uma aparência para ocultar o real negócio jurídico desejado pelas partes.

---

<sup>50</sup>XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

<sup>51</sup>ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p. 64.

O Palestrante ainda diz que a simulação relativa é aquela advinda de um negócio jurídico dissimulado, “portanto, se tem um negócio jurídico que aparenta ser aquilo que não é, que é o negócio simulado, e o negócio jurídico dissimulado, que é aquele ocultado pelo negócio jurídico simulado, que é o negócio realmente desejado. Isso ocorre, por exemplo, quando o marido, não podendo fazer doação à sua concubina, simula compra e venda, pois não recebe o preço, para que essa compra e venda, na realidade, oculte uma doação.”<sup>52</sup>

Destaca também a concorrência de três fatores para o acontecimento da simulação, conforme o seguinte trecho:

Três são os requisitos da simulação. Para que haja a simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada. [...] Em segundo lugar, é preciso que o acordo simulatório ocorra entre as partes, havendo, portanto, necessidade de um acordo. Conseqüentemente, ambas as partes sabem exatamente o que estão fazendo. Finalmente, esse negócio simulado há de ter por objetivo enganar terceiros estranhos a esse ato simulado.<sup>53</sup>

A simulação fiscal, por sua vez, ocorre nos diversos elementos formadores da obrigação tributária, ou seja, no fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo.

A simulação do fato gerador é obrigatoriamente relativa, pois os contraentes objetivam realizar o tipo previsto na norma tributária, mas o ocultam do Fisco realizando um outro negócio não correspondente ao de sua vontade e sem previsão na norma.<sup>54</sup>

A simulação da base de cálculo pode ser relativa ou absoluta, com os contraentes dando um preço inferior ao da vontade real, ou simplesmente inventando uma operação para ocultar a incidência da base de cálculo de uma outra operação.

---

<sup>52</sup>ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p. 64.

<sup>53</sup>Op. cit.

<sup>54</sup>Op. cit.

A simulação pode se efetuar, também, quanto ao sujeito passivo da obrigação, com as partes contraindo ou realizando negócios com terceiros diversos daqueles sobre os quais incidiria a tributação, caso o negócio jurídico fosse com eles efetivamente realizado.

Cumprido destacar que o referido vício do negócio deve ser argüido em juízo, com o objetivo de declarar a nulidade, por quem se sentiu efetivamente lesado pelo ato negocial.

O Código Civil considera a simulação como um vício absoluto de vontade acarretando anulabilidade do negócio jurídico. Quando se tratar de simulação absoluta, não haveria negócio jurídico e sim mera aparência, mas o CC/02 não distingue dessa maneira,

Anulado o negócio jurídico simulado, aparece àquele que foi dissimulado, que se não contiver o vícios de validade, válido será.

KOHLER, autor alemão, no início do século passado esboçou uma classificação de negócios jurídicos encobertos que seriam para encobrir outros negócios jurídicos.<sup>55</sup>

A classificação se deu da seguinte maneira: em primeiro plano, negócio jurídico fiduciário; em segundo plano, negócio jurídico indireto em sentido estrito, e, por último, negócio jurídico com pessoa interposta. Este último é equiparado à simulação, devendo ser afastado, permanecendo os dois primeiros.

---

<sup>55</sup>ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p.65

O sistema que é utilizado no Brasil se aproxima bastante da fidúcia romana e germânica. Na primeira seara existia o chamado *cum creditore* que era a transferência de propriedade do bem pelo devedor ao credor, que se tornava proprietário pleno do bem. Entre eles era celebrado um pacto encoberto pela transferência, em que o credor se obrigava a retransferir a propriedade ao devedor, quando satisfizesse o crédito. Já no plano germânico, tem-se a transferência de propriedade sob condição resolutiva. Ou seja, não há fidúcia, o que ocorre, é que do pagamento integral do débito, condição resolutiva, a propriedade é automaticamente transferida ao devedor.

Assim destaca JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES:

Hoje temos um instituto que não é propriamente a fidúcia romana, mas que de certa forma se inspirou nela, e que é a alienação fiduciária em garantia, justamente para afastar o privilégio do Fisco e dos créditos trabalhistas, tendo em vista a circunstância de que, transferindo-se a propriedade da coisa para o credor, todos os percalços que venha a sofrer o devedor com relação a créditos trabalhistas ou fiscais não poderão alcançar aquela coisa que está na propriedade do credor.<sup>56</sup>

A diferença entre a romana e a brasileira é a existência da garantia. Enquanto na primeira era necessária somente a confiança, *cum amico*, na brasileira tem-se a garantia, geralmente sendo o bem transferido, herança do direito germânico.

O Autor vai além ao dizer que na verdade o negócio jurídico fiduciário é um descompasso entre o meio jurídico que usa (que foi criado para atingir um fim muito mais amplo) e o fim a que se visa é muito menor do aquele que é o do negócio jurídico utilizado. Não ocorre a divergência entre a causa, ou seja, a finalidade econômico-prática do negócio, e o seu motivo. A propriedade é transferida para constituir uma garantia, assim perfazendo negócio sério e realmente querido.

---

<sup>56</sup> *Ibidem*, p.66.



Os negócios jurídicos indiretos em sentido estrito é assim:

Esses negócios jurídicos indiretos para ocorrerem necessitam da observância de dois requisitos: o primeiro é que as partes se utilizem de um negócio típico e devidamente desejado por elas. Portanto, não temos uma figura dogmática nova; temos um negócio jurídico já existente, tipificado pela lei, criado e previsto pela lei, com os efeitos que ela prevê. O segundo requisito é que, por meio desse negócio jurídico típico, que visa uma finalidade para a qual a lei o criou, que é uma finalidade objetiva, as partes persigam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. E isso se faça – e esta é a doutrina dominante – por meio da utilização de pactos ou cláusulas que se aponham a esse negócio jurídico típico.<sup>57</sup>

O espírito desse conceito está inserido no contrato de compra e venda, com cláusula de retrovenda. Esse instituto surgiu para permitir que pessoas que necessitem de dinheiro, mas que não querem contrair empréstimos e muito menos se desfazerem do imóvel, poderiam realizar a compra e venda com a possibilidade de reaver o bem dentro do prazo de três anos, desde que pague o valor recebido mais as despesas referentes à transferência. Caso, o comprador não quisesse revender, basta o devedor consignar o pagamento em juízo.<sup>58</sup>

A diferença com a simulação está no fato, por exemplo, se fosse firmado o referido contrato com a cláusula de retrovenda, com a venda feita a 100, mas para a retrovenda seria de 130, sendo que esses 30 são referentes a juros cobrados até a retomada do imóvel por meio do direito de resgate. Aí sim, tem-se simulação, pois o preço é dissimulado. Ocorre-se a transferência, mas o motivo, é a obtenção de dinheiro e garantir os juros que são cobrados em virtude dessa obtenção.

E por último tem-se ainda a fraude à lei, que acontece quando os contraentes procuram contornar a lei, criando mecanismos destinados à fugir à aplicação. Não a confrontam, mas, através de vias oblíquas, são obtidos resultados que aquela lei visa impedir.

---

<sup>57</sup> *Ibidem*, p.67.

<sup>58</sup> *Ibidem*.

A fraude pode ocorrer de três maneiras: (a) pelo emprego de uma forma jurídica diferente ou de uma combinação de formas; (b) alterando-se as condições em que o fato se produz ou, (c) por meio de pessoa interposta.<sup>59</sup>

A diferença com a simulação, conforme aponta HERMES MARCELO, é que enquanto o negócio simulado é um negócio fictício, não querido, destinado a produzir mera aparência, o negócio em fraude pode produzir uma realidade, é real e sério:

[...] a simulação nunca é o meio para iludir a lei, mas para ocultar a sua violação [...]

Também a fraude quer prejudicar a lei, mas emprega para tanto meios diversos e trilha caminho diferente. Não oculta o acto exterior, mas deixa-o claro e visível, tratando de fugir obliquamente à aplicação da lei, mercê duma artística e sábia combinação de meios jurídicos não aprovados.<sup>60</sup>

Assim, entendido que os institutos da simulação e da fraude à lei (esta última tomada em sentido estrito), apesar de terem objetivos comuns (frustar a norma imperativa), não podem ser confundidos.

A simulação é um meio para esconder a violação da lei, de forma que o ato ilícito fique, portanto, oculto. Na fraude à lei, o ato praticado que se destina a “iludir” a lei não é oculto, mas ostensivo. A simulação pode até ser utilizada visando uma fraude à lei, mas certamente são conceitos que não se confundem.

Muito embora guardando semelhanças, simulação e fraude não se confundem, ainda que o objetivo de ambas seja a transgressão indireta da norma. A reação do direito ante a simulação concentra-se na busca do verdadeiro ato praticado, enquanto na fraude o objetivo é a desconstituição da realidade jurídica que se tentou criar.

A fraude pode conviver com a simulação, mas nunca decorre do negócio aparente desta, podendo, eventualmente, aparecer no negócio que a

---

<sup>59</sup>ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002, p. 68.

<sup>60</sup>SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo/SP. Lejus. 1999. p. 103-104.

simulação encobriu. Desmascarada a simulação, surge o negócio oculto, e este poderá - ou não – ser caracterizado como fraudulento.<sup>61</sup>

Na sonegação os agentes agem dolosamente, no sentido de omitir ao Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou ainda, ocultar dados e demais informações que poderiam gerar efeitos tributários, caso o Fisco tivesse conhecimento dessas informações.

Na sonegação fiscal o agente apresenta ao Fisco dados omissos, incompletos, as declarações feitas à Autoridade Administrativas são todas equivocadas, já na simulação, o interesse do agente é de fazer crer que todos os dados dos negócios jurídicos realizados aparentam estar corretos ao Fisco.

Já o conluio caracteriza-se pela reunião de duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas objetivando atingir fins da sonegação ou da fraude.

Conforme ALBERTO XAVIER leciona, o conluio, sonegação, fraude, são todos meios que buscam o mesmo fim, qual seja, a simulação/dissimulação dos negócios jurídicos realizados.<sup>62</sup>

Com esse norte em mente é que o Fisco pode conter esses abusos praticados pelo Contribuinte.

---

<sup>61</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 120/121.

<sup>62</sup>XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo/SP. Dialética. 2001.

## 2.2 Da Desconsideração Da Simulação.

Em decorrência dos ditames do parágrafo único do artigo 116 do CTN, toda discussão que envolve a simulação e a norma geral anti-elisiva, obrigatoriamente se valerá da palavra “desconsideração”.

Conforme exposto ainda no Primeiro Capítulo o “ato de desconsideração” seria o meio de defesa disponível ao contribuinte para imputação de simulação aos negócios por ele realizados. Logo, seria mais uma fase na apreciação da intenção negocial, prestigiando o contraditório e ampla defesa, mas, em contrapartida, burocratizando ainda mais o processo administrativo.

Em seguida, o *ato de desconsideração* foi tratado por meio de um procedimento em que ficou assegurado ao contribuinte a oportunidade de defesa em dois momentos. No primeiro, o contribuinte é notificado a prestar esclarecimentos e apresentar provas, que julgar necessárias, ao servidor ou colegiado incumbido do ato de desconsideração. No segundo momento, constatado pela autoridade competente que o ato foi praticado visando evitar o tributo, é concedido ao contribuinte a oportunidade de pagar o tributo devido no prazo de trinta dias. Não realizado o pagamento, nasce o auto de infração, do qual será intimado o contribuinte a oferecer impugnação da exigência do crédito tributário.<sup>63</sup>

Assim, no caso de negócios jurídicos simulados/dissimulados praticados pelo contribuinte com o fim de evitar o recolhimento do tributo, a Administração Fazendária para proceder à desconsideração mediante prova da ocorrência do fato gerador, bem como o conteúdo falso do ato.

ALBERTO XAVIER destaca a constitucionalidade e viabilidade da desconsideração, porque uma das molas propulsoras do Fisco é a busca da “verdade material”,

---

<sup>63</sup>ESTRELA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisiva geral**. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. MP Editora. São Paulo/SP. 2007. p. 246.

que o autoriza a realizar incursões na sede da Empresa ou do domicílio do contribuinte, dentre outras coisas.

Ademais, a autoridade administrativa se vale da sua autonomia funcional para proceder atos de seu interesse e sem depender do judiciário, mas respeitando os procedimentos que já foram expostos, como julgamento por órgão colegiado, por exemplo. Contudo, uma vez devidamente provada pelo Fisco a simulação, pode-se efetuar o lançamento do tributo.<sup>64</sup>

A autora MISABEL ABREU MACHADO DERZI reforça a idéia de que o ônus da prova recai sobre o Fisco:

A simulação tem de ser demonstrada pela Fazenda Pública, a quem cabe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos em geral. Compete-lhe o ônus da prova que o negócio jurídico é mera aparência ou oculta uma outra relação jurídica diversa, ou seja, esconde a ocorrência do fato gerador.<sup>65</sup>

Com a demonstração desses dizeres, faz-se necessária a incursão nas diversas teorias jurídicas que suportam a utilização das normas anti-elisivas.

### **2.3 Da Teoria Do Abuso De Direito.**

Após tudo o que foi dito, fica delimitado que a elisão engloba distintas figuras e práticas diversas, que vão desde a chamada reorganização societária até a celebração de negócios desenhados para aproveitar vantagens e lacunas existentes nas leis fiscais.

Os Autores que se curvam a esse entendimento destacam que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não podem ser desconsiderados em benefício dos negócios e atos jurídicos não tipificados, que produzem efeitos equivalentes àqueles previstos em lei.

---

<sup>64</sup>XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

<sup>65</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. **O planejamento tributário e a lei complementar 104/2001**. São Paulo/SP. Dialética. 2002. p.226.

Contudo, existem doutrinas que defendem a relevância das normas anti-elisivas como instrumento de tributação analógica de operações jurídicas não previstas em lei, recaindo no suposto comportamento abusivo do contribuinte.

Uma dessas teorias é a chamada “Teoria do Abuso de Direito ou Abuso de Formas”, que é assim definida por HERMES MARCELO HUCK:

Abuso de direito é figura construída para inibir práticas que, embora dentro do âmbito legal, impliquem em distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para as quais o ordenamento assegura a sua existência, mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia da lei sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.<sup>66</sup>

Mais ainda:

A teoria do abuso de direito significa basicamente uma forma de interpretação jurídica que possibilita a adequação do ordenamento jurídico ao caso concreto, levando em conta valores supranormais aplicáveis aos fatos. Outrossim, mesmo que o fato subsuma-se a norma geral e abstrata prevista especificamente para ele, o aplicador do direito poderá levar em consideração outros fatores a fim de aplica-las ou não.<sup>67</sup>

Seria o caso da existência lícito, mas que de uma maneira exercida acarretam ilicitude, ou seja, o que era lícito passa a ser ilícito pela forma com que o exercício foi exercido.

Importante esclarecer que o abuso de direito não se confunde com a fraude, conforme demonstrado pelas seguintes diferenças:

Distingue-se também o abuso de direito do ato fraudulento. Na fraude, o agente utiliza-se de artifícios e dissimulações para obter resultado proibido por lei. O ato em si não é proibido; apenas os resultados por ele alcançados.

---

<sup>66</sup>HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997, p. 137.

<sup>67</sup>CARVALHO, Cristiano. Breves considerações de elisão e evasão fiscais. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. MP Editora. São Paulo/SP. 2007. p. 380.

A fraude é um ilícito. Entretanto, no abuso de direito, o agente na se vale de expedientes e malícia, mas utiliza-se de um direito de forma contrária ao espírito e finalidade econômico-social do direito que está a exercer. Na fraude o que se viola é a lei, enquanto o fato abusivo atinge direito de terceiro.<sup>68</sup>

Dessa maneira, o sistema tributário vigente permite que a autoridade administrativa possa utilizar da analogia para buscar a finalidade econômica do negócio.

Autores como ALBERTO XAVIER e SACHA CALMON são contrários à teoria demonstrada, pois traria enorme insegurança jurídica ao contribuinte, em decorrência da subjetividade empregada como critério de avaliação da ocorrência dessa teoria.

Mais ainda, porque para eles o abuso de direito se refere à regulação das atividades entre particulares, e não a relação Fisco – contribuinte.

A observância se deve basicamente ao respeito do princípio da legalidade, ou seja, relevância da Constituição sobre as leis de direito privado, sob pena de violação dos direitos e garantias individuais.

#### **2.4 Da Teoria De Fraude A Lei.**

A fraude a lei é matéria comum a todos os ramos do direito, logicamente, caminha lado a lado com o direito tributário, mas há quem sustente, que a norma tributária não é sujeita a fraudes, pois o que se frauda é o Fisco e não a norma.

Todavia, por outro lado, há quem não hesite em sustentar que a fraude nasceu junto com o imposto, constituindo-se em dois eventos vinculados e inseparáveis, englobando o conceito de fraude qualquer mecanismo concebido para subtrair o fato impositivo ou para fugir do pagamento do imposto devido. A constatação da fraude exige a realização de ato ou atos amparados em lei ditada com finalidade diversa, que geram resultado

---

<sup>68</sup> HERMES, Marcelo Huck. op. cit. nota 22. 1997. p. 143.

contrário ao previsto na norma jurídica. [...] Na fraude tributária, ao observador mostra-se uma aparência total de legalidade.<sup>69</sup>

Contudo, o Contribuinte está apto em nosso ordenamento jurídico, a realizar negócios jurídicos, mesmo que não atinja fins não previstos na legislação tributária, desde que os atos praticados sejam lícitos e previstos na legislação privada.

Caso o fim atingido pelo Contribuinte seja lícito no âmbito do direito privado, não há de se considerar tal fim como ilícito na esfera tributária.

Nesses casos não existiria qualquer fraude à lei e a norma tributária não poderia gerar efeitos sobre operações que não foram realizados no âmbito de abrangência.

Muito menos é o Contribuinte obrigado a somente executar o ato previsto na legislação fiscal sujeito a tributação. Caso opte por outros atos lícitos, a legislação privada restaria resguardada.

Desta feita não há que se falar em fraude nem nos limites do direito privado, pois a legislação foi respeitada, nem nos limites do direito tributário que sequer chegou a gerar efeitos tributários.

## **2.5 Da Tributação Por Analogia.**

Assim está disposto o art. 107, do CTN:

A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

O artigo acima colacionado introduz duas questões no ordenamento jurídico, a interpretação e a integração da legislação tributária.

---

<sup>69</sup> *Ibidem.* p. 103.



Interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados. A primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. A segunda busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando suscita dúvidas quanto a sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica).

A integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como ponto de partida apresenta dificuldades de monta, em face do princípio da legalidade. “Nenhum tributo ou crime, nenhuma pena, sem que, antes, a lei os estabeleça”. Nos sistemas que adotam a sentença do juiz como o veículo por excelência de revelação do Direito, o processo de integração praticamente não existe, eis que a maneira de aplicar os princípios jurídicos ao caso concreto, levando as peculiaridades de cada caso, constitui por assim dizer, o próprio de aplicação do Direito à vida, daí coleções de “precedentes” estudados minuciosamente para verificar se se adaptam ao *case* que está em exame, favorecendo a criação do direito, numa elaboração interminável (*Common Law* é praticado pela Inglaterra e povos que colonizou ou criou, como, v. g. a Nova Zelândia, a Austrália e os EEUU).<sup>70</sup>

Para SACHA CALMON, o Direito Tributário Brasileiro se utiliza desses conceitos. O artigo 107 do CTN, com dizer que a norma tributária é interpretada, conforme o disposto no capítulo da interpretação e integração da legislação tributária, não quis reduzir o processo interpretativo geral, empobrecendo-o, mas apenas colocar regras pontuais, tendo as peculiaridades do Direito Tributário.<sup>71</sup>

Para isso é que foi inserido no artigo 108 limites, por meio da ordem e sucessividade ao processo integrativo, respeitando o princípio da legalidade, ao colocar limites à equidade e analogia.

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

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

---

<sup>70</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado.** Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.144.

<sup>71</sup> Op. cit.

IV - a equidade.

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

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Para haver analogia é preciso existir uma norma aplicável a uma situação prevista e uma situação que refoge à previsão por um *minimum*.<sup>72</sup>

E este *minimum* seguiria o seguinte exemplo: os fatos abduzidos da realidade formam um conceito de norma com os elementos A, B, C, D. Toda vez que um fato contendo estes elementos (fato gerador) a norma tributária incide. Contudo, com vistas à integração por analogia, aplicaríamos ao fato com os elementos A, B, C, mas sem o elemento D ou mesmo com um elemento E, a previsão para a primeira situação. Análogo é o bem parecido, nunca igual.<sup>73</sup>

O princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício.

(...) Para logo não existe nenhuma interpretação econômica: toda interpretação é jurídica.<sup>74</sup>

Cumprе frisar, que nem mesmo a lei pode facultar ao administrador tributário a fixação do fato gerador por meio da analogia. Este deve estar previsto em lei (tipicidade). Assim, ocorre a equiparação dos efeitos fiscais entre institutos e formas de Direito Privado.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.146.

<sup>73</sup> Op. cit. p.147.

<sup>74</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo/SP. Dialética. 2002, p. 35.

<sup>75</sup> Op. cit. p. 304.

Este é o principal defeito de uma norma geral anti-elisiva.

ALBERTO XAVIER explica a afirmação acima, com a idéia de que essas normas tributam situações hipotéticas não prevista em ordenamento anterior, via analogia.<sup>76</sup>

Agindo com o escopo da analogia, sem especificação dos critérios (hipótese de incidência), a serem obedecidos pela norma anti-elisiva, O Fisco poderá atuar subjetivamente (discricionariamente) para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Logo, poderá desconsiderar atos ilegais, bem como, legais. Absurdo Legal!

No caso do negócio jurídico indireto, que se opera por instrumentos lícitos, mas com fim diverso do negócio realizado, como ato simulado, dissimulando outro ato, para assim proceder o lançamento do tributo.

## **2.6 Da Lei Anti-Evasão.**

A própria atuação da lei complementar 104/2001 merece destaque nesta leitura.

Com a inclusão do parágrafo único no art. 116, do CTN, verifica-se que a autoridade administrativa pode “desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”.

Pela doutrina exposta, ficou delimitado que elisão consiste em atos e negócios jurídicos lícitos praticados pelo contribuinte, objetivando elidir ou evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, de forma a reduzir ou evitar o pagamento do tributo.

---

<sup>76</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

E dissimulação, entende-se como ato ilícito praticado pelo contribuinte que oculta ou encobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, podendo recair inclusive em sonegação fiscal.

Se o Fisco pretende desconsiderar ato ou negócio jurídico dissimular a ocorrência do fato gerador, por óbvio esse procedimento só terá eficácia com o acontecimento daquele.

E assim sendo, fato gerador só existe com a tipificação da norma tributária, aí sim, a Fazenda pode proceder o lançamento.

A conclusão a que se chega com o concatenamento de idéias exposto acima, temos que a disposição do CTN é referente a procedimentos de evasão, sonegação e não de elisão.

Isso porque elisão são atos lícitos anteriores a ocorrência do fato gerador, enquanto a dissimulação recai sobre o rol de atos ilícitos.

Caso interesse do Estado de tributar os atos lícitos efetuados pelos contribuintes anteriores à ocorrência do fato gerador de determinado tributo, que crie então uma norma específica, delimitando, campo de atuação, procedimentos, hipótese de incidência, deste novo tributo. Uma norma geral, que tributa situações hipotéticas, é jogar à mão do subjetivismo do aplicador instrumento perigoso atentador aos limites constitucionais.

### **3. A REALIDADE BRASILEIRA – SOBRE A LEI DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS**

Andando na contramão dos países desenvolvidos, o Estado brasileiro vem demonstrando, cada vez mais, repúdio à aplicação das teses liberais, mesmo que de maneira moderada, principalmente, quando o assunto é a legislação que rege o comportamento do contribuinte.

Ocorre desrespeito ao princípio, que foi deveras repetido nesse trabalho, de que tudo o que não é vedado ao cidadão, permitido está.

Partindo dessa rápida premissa tem ocorrido investidas constantes do Fisco em direção às pessoas jurídicas, legalmente constituídas por profissionais liberais, sob a alegação de que haveria fraude à lei, dolo, abuso de formas e de direito para caracterizar o ato como ilícito.

A Administração Fazendária tem feito uso da alegação de que para que seja considerada pessoa jurídica, esta deve obrigatoriamente ter cunho econômico e empresarial. Dessa maneira, o Fisco pode atingir o patrimônio pessoal da pessoa física, com a desculpa de que ocorre o chamado “deslocamento” do rendimento auferido pela pessoa jurídica em direção à segunda, pois o profissional liberal pratica sua atividade de maneira unipessoal.

Assim, em 13 de fevereiro de 2007, após aprovação do Plenário da Câmara dos Deputados a redação final do Projeto de Lei n.º 6.272/2005, foi encaminhada à sanção do Presidente da República.

O Projeto tinha no art. 9º, modificações de diversos artigos da Lei 10.593/2002, sendo que a Emenda n.º 03-CAE, previa a introdução do parágrafo 4º, art. 6º, da segunda norma, assim descrito:

Art. 6º (...)

Par. 4º. No exercício das atribuições da autoridade fiscal de que trata esta Lei, a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique em reconhecimento da relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, deverá sempre ser precedida por decisão judicial.

A real intenção da Emenda nº. 03 foi regular a atuação de profissionais liberais prestadores de serviços com grande destaque no meio em que atuam, pois estes possuem tamanha qualificação, que podem administrar sua própria carreira e patrimônio similar a um empreendimento, originando uma subespécie de planejamento tributário, fervorosamente contestada pela Receita Federal.<sup>77</sup>

### **3.1 Razão Da Emenda N.º. 03.**

Diante da qualificação especialíssima desses profissionais, a criação de sociedades, que se aproximariam de sociedades empresárias e/ou sociedades simples, de acordo com o perfil a ser realizado.

Dessa maneira, o “prestador de serviços intelectuais poderá atuar como empregado, como sócio de sociedade simples ou empresária.”, nos dizeres de SACHA CALMON.

Essa previsão admitida pelo Código Civil, foi a solução encontrada por estes profissionais.

A criação de pessoa jurídica permitiria distinguir a pessoa física do patrimônio, otimizar a administração financeira, agilizar a formalização de contratos e distratos relativos aos serviços desempenhado, facilitar a

---

<sup>77</sup> MARQUES, W. A.; MARQUES, L. M.; VIANA, T. Z. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). A prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. São Paulo/SP. MP Editora. 2008, p. 341.

sucessão hereditária, reduzir a carga tributária e outros, pelo que trouxe grande avanço a para estes profissionais.<sup>78</sup>

Por criar uma redução na carga tributária, e neste caso trata-se de profissionais que realizam contratos com altos valores, a Receita Federal realizou verdadeiro ataque a essas pessoas jurídicas, por entender que na verdade está dissimulando, a atuação de uma pessoa física.<sup>79</sup>

Para se ter idéia dos valores que envolviam esses contratos, os profissionais que os envolvem são em maioria jogadores e técnicos de futebol, apresentadores de TV, profissionais que geralmente realizam contratos na casa de milhões.

Com o intuito de minimizar essa atuação do Fisco é que sobreveio a Emenda n°. 03.

A ofensiva se baseava na alegação de que os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica eram “deslocados” para a pessoa física, apropriando-a respectiva declaração de rendimentos.

A defesa do contribuinte era justamente feita com base na linha aqui apresentada, que era a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica e dos negócios realizados por ela realizados, sem o intuito de dolo, fraude e/ou sonegação.

Assim foi o comportamento da 4ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes:

IRPF - RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS  
- APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E  
TELEVISÃO - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA -  
São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de

---

<sup>78</sup> MARQUES, W. A.; MARQUES, L. M.; VIANA, T. Z. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). A prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. São Paulo/SP. MP Editora. 2008, p. 342.

<sup>79</sup> Op. cit.

serviços, com ou sem vínculo empregatício, independendo a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3, § 4, da Lei n 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses [...] (Ac. 104-18641)<sup>80</sup>

O voto vencedor assim asseverou:

Analisando este item, constata-se pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do litigante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, com supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no §4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescer que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a lucros por ela distribuídos, e despesas e compras incorridas. Não há mais o que comentar ou fundamentar já que não houve desconsideração jurídica das empresas em questão. O que houve foi deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física.

A doutrina dominante ficou de sobremaneira assustada com a criação fictícia da figura do “deslocamento”, que é inexistente no Direito Tributário.

[...] Ora, imputar rendimentos auferidos por uma pessoa jurídica ao seu sócio *significa justamente desconsiderar a personalidade jurídica* da sociedade. Alegar coisa diversa constitui mero jogo de palavras. O expreso reconhecimento da prévia existência jurídica da Massa & Massa Ltda. cumulado com a imputação dos rendimentos auferidos pela sociedade à pessoa física do apresentador denunciam precisamente a *desconsideração da personalidade jurídica*. Nesse ponto, o acórdão conclui que não se trataria de desconsideração da personalidade jurídica, pois a pessoa jurídica não foi desconstituída. Ocorre que a natureza jurídica da desconsideração da personalidade jurídica não se imiscui na validade, de Direito Privado, da

---

<sup>80</sup>PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Quarta Câmara. Recurso 127.793. Relator Conselheiro Nelson Malmann. Brasília, DF, 19 mar. 2002.



personalidade jurídica abusiva, restringindo-se apenas a *declarar sua ineficácia* isolada e não sua dissolução por nulidade.<sup>81</sup>

ALBERTO XAVIER, também se manifestou sobre o tema, em Parecer intitulado “Tributação das Pessoas Jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão do direito ao uso de imagem, nome, marca, som e voz.”, classificando a figura do “deslocamento” como bizarra, haja vista, a inexistência no ordenamento jurídico, porque ocorre simplesmente da decretação da nulidade de ato ou contrato de pessoa jurídica, nulidade essa que na opinião do Autor nem deveria ocorrer, porque sequer é evitada de qualquer vício.<sup>82</sup>

### **3.2 Norma Anti-Elisiva Disfarçada.**

O que acontece na verdade, sob as vestes de “deslocamento” de receitas, é a desconsideração de negócios e personalidade jurídica, sem a comprovação da fraude, dolo, simulação.

Como dito por DOUGLAS YAMASHITA, o deslocamento não existe, o que a autoridade administrativa faz então é um jogo de palavras para não esbarrar na inovação trazida pela LC 104/2001, que é uma norma de eficácia limitada, pois ainda padece de regulamentação.

O expediente do “deslocamento” nada mais é que do que desconsideração dos negócios jurídicos e da personalidade jurídica, embora queira a administração evitar este enquadramento, em face à incapacidade da norma geral “anti-elisiva” de produzir quaisquer efeitos jurídicos, e, ademais, a

---

<sup>81</sup>YAMASHITA, Douglas. **Desconsideração da personalidade jurídica abusiva em direito tributário e previdenciário à luz do art. 129 da Lei 11.196/05**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 127. MP Editora. São Paulo/SP. Set/2002.

<sup>82</sup>MARQUES, W. A.; MARQUES, L. M.; VIANA, T. Z. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). A prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. São Paulo/SP. MP Editora. 2008, p. 347.

impossibilidade de atingir aqueles negócios, posto a ausência de demonstração de simulação.<sup>83</sup>

E como já demonstrado em linhas anteriores, por meio dos entendimentos de SACHA CALMON e ALBERTO XAVIER, a desqualificação de negócios jurídicos praticados licitamente, com o objetivo de facilitar a gestão da administração e desde que seja anterior à ocorrência do fato gerador, jamais poderá ser proibido pelo Direito Tributário.

LUCIANO AMARO, já destacou:

Parece-nos que, se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição.

Ninguém pode ser obrigado, p. ex., a utilizar a forma da compra e venda para transferir um imóvel para uma empresa (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão), se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma (igualmente lícita), que é a conferência do imóvel na integralização de capital da sociedade (operação que não estaria sujeita àquele imposto).

O problema não nos parece que possa ser solucionado com a simples consideração de que esta ou aquela forma é ou não a que “usualmente” (ou “normalmente”) se emprega. Se a forma empregada é lícita, qual o motivo jurídico para não se poder empregá-la? Se dois indivíduos desejam permutar bens, qual a razão pela qual pudessem ser forçados a realizar dois negócios de compra e venda? E se quiserem fazer dois negócios de compra e venda, porque teriam que formalizar uma permuta? Se a opção por uma outra dessas formas for menos onerosa fiscalmente, não há razão jurídica para obrigar os indivíduos a utilizarem a outra forma.<sup>84</sup>

Claro está que a tributação das pessoas jurídicas criadas validamente, sob a argumentação de “deslocamento” de receitas é inviável.

---

<sup>83</sup>MARQUES, W. A.; MARQUES, L. M.; VIANA, T. Z. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). A prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. São Paulo/SP. MP Editora. 2008, p. 350.

<sup>84</sup>AMARO, Luciano. **Planejamento fiscal – Teoria e prática**. Dialética. São Paulo/SP. 1995. p. 122.

## CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi demonstrado e exposto nessa monografia é possível concluir que não existe uma norma geral de anti-elisão no ordenamento jurídico pátrio.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN é, na realidade, uma verdadeira cláusula anti-evasão e não anti-elisão, pois alude-se especificadamente a atos e negócios jurídicos dissimulados/simulados que são ilícitos.

Ou no nos dizeres de SACHA CALMON:

A Lei Complementar nada criou, ela “choveu no molhado”. Talvez possa até ter querido inverter o ônus da prova, ao dar o Fisco a primeira palavra. [...]. Nem o ônus da prova foi invertido, porque o ato administrativo de lançamento é vinculado à lei. Eu tenho que provar que aquele ato foi simulado, ou que o contrato está sendo dissimulado. Eu não posso atribuir a um negócio jurídico extratípico o regime jurídico de um negócio típico isso seria a utilização da analogia.<sup>85</sup>

A pré-autuação, como ficou conhecido os procedimentos determinados pela MP 66, também foi um “tiro no pé”, porque continuou a tratar de matéria anti-evasiva.

Ora, que a Medida Provisória n. 66, vem estabelecer cinicamente, às claras e sem pudor, é um sistema baseado na pura tributação por analogia, vez que permite às autoridades administrativas tributar atos juridicamente válidos, não eivados de dolo, fraude, ou simulação, que, embora não previsto em lei fiscal, produzem, a juízo de um agente fiscal, um resultado econômico equivalente ao dos atos tipificados por lei. Trata-se, numa palavra, de tributação por analogia, por ato do Poder Executivo, o que, a prosperar, representaria a morte do princípio da legalidade tributária.<sup>86</sup>

Ainda que existisse uma norma geral anti-elisiva no país, esta seria inconstitucional, por atentar contra os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, o

---

<sup>85</sup>CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Jul., n.º. 85, 2002.

<sup>86</sup>\_\_\_\_\_. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006, p.162.

Fisco não pode exigir uma obrigação tributária do contribuinte, de forma hipotética, valendo-se da analogia.

Assim, a autoridade administrativa não pode exigir crédito tributário em razão de adoção de operação jurídica não prevista na legislação tributária, mas existente no direito privado e lícita, sob pena de violação dos norteadores constitucionais acima citados, bem como, dos princípios e garantias individuais também defesos pela Constituição Federal de 1988.

Caso tivesse a eficácia desejada pelo Fisco, a norma daria a autoridade administrativa poderes discricionários sem limites, pois uma norma geral não é suficientemente qualificada para cercar a Fazenda ou proteger os direitos do contribuinte.

A interpretação econômica não abarca a cláusula geral, por ser direcionada a regulamentação atos ilícitos. A tributação por operação equivalente a outra, sob a excusa da referida interpretação, não prevalece no meio privado.

Nesse sentido, a defesa de teorias como abuso de direitos ou formas, fraude à lei e interpretação econômica do direito tributário são totalmente incompatíveis com os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, atentatórios à Constituição Federal de 1988. Como expõe SACHA CALMON, a interpretação das leis que vigora no ordenamento jurídico nacional é apenas aquela jurídica,<sup>87</sup> ou seja, oriunda da própria lei e não embasadas na analogia, por exemplo.

Ainda quanto ao “incidente de desconsideração”, este deve ser bem justificado, obedecendo procedimentos a serem observados por lei ordinária.

---

<sup>87</sup> \_\_\_\_\_ . **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo/SP. Dialética. 2002, p.285.

Cumpra esclarecer que o objetivo aqui não foi o de mostrar que não cabe norma anti-elisiva, e sim mostrar que a criação da norma pela modalidade geral não compactua com a ordem constitucional vigente.

O que se espera é norma específica criando tipos anti-elisivos, se alinhando aos países que já enfrentam essa problemática há mais tempo. Assim, a analogia não seria utilizada para criar tipos tributários.

Finalizando, por justamente coibir a prática de atos e negócios jurídicos ilícitos e não elisivos que objetivam a economia lícita de tributos, não me curvo ao entendimento de que a lei complementar 104/2001 institui norma anti-elisiva no sistema tributário nacional.

Como já dito e repetido diversas vezes, estamos diante de cláusula incontrovertidamente anti-evasiva.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, José Carlos Moreira. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002.

AMARO, Luciano. **Planejamento fiscal – Teoria e prática**. Dialética. São Paulo/SP. 1995. p. 122.

CARVALHO, Cristiano. Breves considerações de elisão e evasão fiscais. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. MP Editora. São Paulo/SP. 2007. p. 380.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, do CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro/RJ. Forense. 2006.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Jul., nº. 85, 2002.

\_\_\_\_\_. Os limites atuais do planejamento tributário. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

CRUZ, Eduardo Pires Gomes. **O planejamento tributário e a norma geral antielisiva**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4111>> Acesso em: 10 set. 2007.

ESTRELA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisiva geral**. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. MP Editora. São Paulo/SP. 2007.

EZCURRA, Marta Villar. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

\_\_\_\_\_. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo/SP. Malheiros. nº 66. set. 2001.

HERMES, Marcelo Huck. **Evasão e elisão, rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo/SP. Saraiva, 1997.

LEI N. 5.172, de 25.10.1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. DOU de 27.10.66.

LEI 10.406, de 10.01.2002. Institui o Código Civil. DOU 11.01.2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e outras alterações no CTN**. São Paulo/SP. Saraiva. 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo/SP. Malheiros. 2007.

MAIDA, Fernando. **A elisão fiscal à luz dos direitos brasileiros e comparado**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2929>> Acesso em 18 mar. 2008.

MARQUES, W. A.; MARQUES, L. M.; VIANA, T. Z. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **A prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas**. São Paulo/SP. MP Editora. 2008.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Primeira Câmara. Recurso 131.653. Relator Sandra Maria Faroni. Brasília, DF, 28 fev. 2003.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 1ª Câmara. Recurso 115.353. Relator Sebastião Rodrigues Cabral. Brasília, DF, 11 dez. 1997.

QUEIROZ, Mary Elbe. Planejamento tributário e a norma antielisiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo/SP. Julho, nº. 85, 2002.

SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo/SP. Lejus. 1999.

SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães. **Elisão e evasão fiscal**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>> Acesso em 6 jun. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro/RJ. Renovar. 2000.

\_\_\_\_\_. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília. Esaf. 2002.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo/SP. Dialética. 2001.

\_\_\_\_\_. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. 28ª ed. São Paulo/SP. Revista dos Tribunais.