



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO PAÍS ANALISADO À LUZ DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS ANTIELISIVAS

Danielle Aparecida Ferreira

Rio de Janeiro
2017

DANIELLE APARECIDA FERREIRA

O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO PAÍS ANALISADO À LUZ DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS ANTIELISIVAS

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Fetzner

Nelson Tavares

Rio de Janeiro

2017

O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO PAÍS ANALISADO À LUZ DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS ANTIELISIVAS

Danielle Aparecida Ferreira

Graduada pelo Centro de Estudos Superiores
Aprendiz- CESA. Advogada.

Resumo: Como uma forma de garantir a Administração Pública recursos necessários a efetivação dos direitos individuais, sociais e econômicos arrolados na Constituição Federal e em dispositivos infraconstitucionais impõe-se, a princípio, a toda a sociedade o dever de pagar tributos. Os tributos são hoje instrumento de concretização da liberdade coletiva e a fonte de maior importância para o custeio de políticas públicas. É, porém, em contrapartida aquilo que mais onera as negociações firmadas por particulares. O que leva os contribuintes a busca constante de implementação de medidas que garantam a redução ou isenção da carga tributária a que estariam sujeitos durante a execução de suas atividades empresariais. Pretende-se, neste trabalho, aferir a distinção entre o real planejamento tributário, como uma prática permitida em lei, da tão combatida elisão fiscal ilícita. A discussão em comento aborda as consequências da prática de elisão fiscal ilícita e a importância do estudo e implementação das normas antielisivas no ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Direito Tributário. Planejamento Tributário. Normas Antielisivas.

Sumário: Introdução. 1. A implementação de planejamento tributário como forma lícita de obtenção da redução da carga tributária 2. A tênue diferença entre elisão fiscal lícita e ilícita e a repercussão desta na economia e no desenvolvimento do país. 3. As normas antielisivas como medida de controle da elisão fiscal ilícita. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo, sobre o desenvolvimento econômico do país, analisado frente a implementação do planejamento tributário e as normas antielisivas, tem por objetivo inicialmente distinguir as práticas de elisão fiscal lícita e ilícita, demonstrando as consequências desta na economia e no desenvolvimento de um país. Pretende-se também analisar a importância da implementação de normas antielisivas, ante a prática cada vez mais constante de atos de elisão fiscal ilícita. As normas antielisivas são hoje mundialmente adotadas como forma de coibir o abuso por parte dos contribuintes, que visando a obtenção de maior lucro se valham de atos empresariais evadidos de vícios, com o único fim de obterem uma redução da carga tributária, a qual estariam sujeitos.

A Constituição Federal prevê em seus artigos 1º e 3º, respectivamente, os fundamentos e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e em capítulo próprio explicita

que para concretização de tais preceitos é imprescindível a adoção de medidas públicas, cujo objetivo seja o bem estar e a justiça social. Dentre essas políticas públicas há disposições acerca da seguridade social, da saúde, da previdência social, da assistência social, da educação, do meio ambiente, da família, da criança e do adolescente, do idoso e dos índios.

Para implementação de tais serviços de forma digna e eficaz à sociedade faz-se necessária a arrecadação pelo Estado de recursos financeiros mínimos. É a partir deste momento que se verifica a importância da arrecadação tributária para a sociedade. Isto porque é sabido que as políticas públicas, expressamente previstas na Constituição Federal, como finalidade, objetivo e, por que não dizer dever do Estado para com a sociedade, são custeadas pela arrecadação dos tributos.

Diante da importância da arrecadação tributária vem à tona a discussões que gira em torno dos limites para implementação de mecanismos de planejamento tributário, no que consiste a adoção de medidas, pelo contribuinte (pessoa física ou jurídica) de procedimentos lícitos e eticamente aceitáveis com o objetivo de reduzir ou elidir suas despesas com o pagamento de tributos. Procedimentos estes que podem ser de natureza econômica, contábil, jurídica ou meramente operacional.

Ainda que os instrumentos decorrentes deste planejamento tributário sejam lícitos, é sabido que há determinados casos em que este direito é implementado pelos contribuintes de forma abusiva e conseqüentemente reprovável.

O trabalho foca na temática dos limites impostos ao exercício do direito de realizar planejamento tributário, a partir da criação de normas antielisivas, que questionam os instrumentos implementados pelos contribuintes na busca por uma economia fiscal.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando os limites que os contribuintes têm dentro do ordenamento jurídico para a implementação de procedimentos que possibilitam a redução da carga tributária.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, a diferença entre uma elisão fiscal lícita e uma elisão fiscal ilícita e a repercussão desta na economia e no desenvolvimento do país.

Por fim, o terceiro capítulo trata das normas antielisivas, hoje implementadas como medida de controle da elisão fiscal ilícita.

A pesquisa será desenvolvida pelo método dialético, considerando que os fatos ora apresentados devem ser necessariamente analisados dentro do contexto social. O trabalho, entretanto, não tratará a realidade como algo estabilizado, mas procurará identificar o processo, os conflitos existentes e as contradições envolvidas na análise do problema, foco da pesquisa.

E para tanto, a abordagem do objeto deste estudo será qualitativa, pois para desenvolvê-lo a pesquisadora pretende se valer da bibliografia pertinente à temática retratada em doutrina e legislação.

1.A IMPLEMENTAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA LÍCITA DE OBTENÇÃO DA REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIO

Os tributos são tidos hoje como a principal receita do Estado Fiscal e, por conseguinte indispensável para a implementação e manutenção de serviços públicos. No Brasil existem no momento quase 100 diferentes taxas, impostos e contribuições, o que onera consideravelmente o faturamento empresarial.

Os tributos representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. De maneira que o somatório dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos.

Nesse diapasão para que uma empresa se mantenha no mercado é imprescindível que seja perspicaz quanto da administração do ônus tributário a qual está sujeita. É então a partir desta necessidade que surge o instituto do planejamento tributário.

Helena Taveiro Tôrres¹ conceitua planejamento tributário como sendo “a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos.”

O planejamento tributário, portanto, pode ser compreendido como um procedimento lícito, ético e devidamente tutelada em lei, de natureza jurídica, contábil, econômica ou operacional adotado pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, com o objetivo de reduzir ou elidir as despesas com tributos.

Segundo Marco Aurélio Greco² tal prática já vem sendo empregada há pelo menos 650 anos. Conta ele que:

Havia uma determina comuna que tinha criado uma taxa pelo uso do solo onde se instava a feira para a venda dos produtos e das peles de animais que tinham sido caçados. Relata que determinados caçadores chegavam àquela praça local e, ao invés de colocarem aquelas peças no chão, carregavam-nas nos braços, dizendo: se não estou ocupando o terreno da praça do mercado, em termos

¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 175.

² GREGO, Marco Aurélio. “Elisão Tributária e seu Contexto”. In *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p.19.

atuais, não estou praticando fato gerador, estou evitando a ocorrência, portanto não devo pagar a taxa pelo uso da praça da comuna onde se realizava a feira.

A questão é que o ordenamento jurídico permite ao contribuinte que este quando da execução de negociações busque meios que permita uma exposição a uma carga tributária menos expressiva. Dentro do que prevê a própria lei, tal procedimento pode se dar de várias formas, seja no âmbito do sistema tributário nacional ou internacional, a depender das necessidades, interesses e as condições de cada contribuinte.

Ocorre que em muitos casos tais atividades são empregados de forma a não observar as disposições legais ou os seus princípios, ganhando assim contornos irregulares. Nesse diapasão um ato praticado visando ao final obter a redução ou exclusão da carga tributária a depender da forma como se configurou ganhará a denominação de elisão fiscal lícita ou elisão fiscal ilícita.

Quando os atos com o fim de evitar, retardar ou diminuir o pagamento de tributos, forem praticados licitamente, dentro dos padrões morais e éticos configuram o que denominamos de elisão fiscal lícita. Em contrapartida, quando estes atos, ainda que praticados com o mesmo fim [evitar, retardar ou diminuir o pagamento de tributos] são executados através de meios aparentemente legais, mas em seu núcleo eivados de vícios, que maculam a ética e moral, estamos diante da prática de atos de elisão fiscal ilícita.

Para suscitar a diferença entre os legítimos atos de economia fiscal e aqueles que são empregados com algum tipo de vício, faz-se necessário analisar as peculiaridades do caso concreto à luz de alguns elementos pacificamente aceitos pelos operadores do direito tributário sobre o assunto.

Diante deste cenário, o que se discute é se seria ilimitado o direito que o contribuinte tem de implementar em suas atividades métodos capazes de mitigar ou até mesmo excluir a obrigação de pagar tributos em determinadas transações ou se tal prerrogativa deve observar algumas limitações impostas pelo ordenamento jurídico. Se existem estes limites ainda se discute: seriam eles de ordem pública (fiscal), privada (civil), ética ou moral?

No plano jurídico nacional dentre outras medidas podemos citar como formas de planejamento tributário o redirecionamento de atividades e operações, a reorganização societária e/ou contábil, a recuperação de créditos fiscais, pedidos de compensação ou repetição, adoção de medidas de elisão induzida ou permitida a partir do aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais.

Na esfera internacional, o campo para a realização do planejamento fiscal também é amplo, ante a existência de diversos sistemas tributários, todos buscando atrair novos negócios e capitais. O que permite ao contribuinte firmar suas negociações em um território, cuja legislação lhe seja mais favorável e menos onerosa fiscalmente, através da manipulação dos elementos da transação (exs.: foro contratual, local de pagamento, etc.), aplicação de tratados ou convenções internacionais, transferência total ou parcial das operações para os denominados *tax havens*.

O fato é que inúmeras são as formas conferidas pela lei aos contribuintes para organizarem suas atividades patrimoniais e financeiras de maneira a obterem uma considerável redução ou até mesmo a exclusão da carga tributária a incidir sobre suas atividades. Alguns destes procedimentos são em sua essência ilícitos devido a sua forma ou momento de realização. Outros, inteiramente lícitos.

Com o surgimento e a implementação recorrente de novas práticas fiscais que possibilitam aos contribuintes a executarem suas atividades de maneira a obterem uma redução ou exclusão da carga tributária, verificou-se a necessidade de criar as denominadas normas antielisivas. Estas visam principalmente a questionar a prática de atos, negócios ou procedimentos que buscam implementar uma economia fiscal. Isso porque é muito tênue a linha divisória entre atos de elisão fiscal lícita e elisão fiscal ilícita, de maneira que muitas vezes se faz necessária a intervenção do fisco no caso concreto para verificação se o ato praticado pelo contribuinte estaria eivado de algum vício. Tais normas, portanto, servem como limitadores ao exercício do planejamento tributário, sendo meio utilizado de combate à evasão e ao planejamento abusivo, além de ser medida necessária à preservação do princípio da transparência, que está em íntima conexão com o processo de globalização.³

2. A TÊNUE DIFERENÇA ENTRE ELISÃO FISCAL LÍCITA E ILÍCITA E A REPERCUSSÃO DESTA NA ECONOMIA E NO DESENVOLVIMENTO DO PAÍS

Como já foi abordado a carga tributária, especialmente no Brasil, é o elemento que mais faz elevar os custos finais de uma determinada negociação.

Nessa linha o legislador buscando conferir ao contribuinte a possibilidade de obter uma maior rentabilidade na execução de sua atividade facultou-lhe o direito de planejar, dentro dos limites da legalidade e da boa-fé, a forma como direcionará os seus negócios buscando

³ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 243.

esquivar-se do pagamento integral de tributo ou ao menos incorrerem na hipótese de incidência de tributo de menor valor.

Hoje não mais se admite que o Estado imponha o pagamento de tributo a todo custo, de maneira a impedir a implementação pelos contribuintes de qualquer prática de planejamento tributário. O que se exige, entretanto, é que a conduta adotada pelo contribuinte tenha como base a lei, a ética e a moral.

Os meios empregados pelos contribuintes, com o fim de desonerar-se do pagamento de qualquer tributo, poderão conduzi-los à prática de condutas tidas como válidas ou inválidas, segundo o ordenamento jurídico. Isso leva hoje a discussão de qual seria o limite entre o que poderia realmente ser denominado planejamento tributário, pois dentro dos parâmetros legais, da tão combatida elisão fiscal ilícita. Na prática é muito tênue esta distinção. O que nos exige para a conclusão deste trabalho ao estudo mais aprofundamento destes dois institutos.

Configuraria elisão fiscal lícita o fato do contribuinte, valendo-se de atos aceitos pela sociedade e pelo ordenamento jurídico, lograsse êxito em abster-se de incorrer na hipótese de incidência da norma tributária. Na elisão fiscal lícita, portanto, o contribuinte evita, a partir da implementação de planejamento tributário a ocorrência do fato gerador, afastando-se, por conseguinte o pagamento de tributo.

Hugo de Brito Machado⁴ assevera que:

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

Ricardo Lobo Torres⁵, no mesmo sentido, ensina que posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como modo de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.

A elisão fiscal lícita, portanto, é uma prática absolutamente legal, calcada na possibilidade de implementação de atos que ensejam uma não incidência ou uma menor incidência tributária. Como hipóteses de elisão fiscal lícita o legislador previu expressamente os incentivos fiscais, que seriam concessões legais de benefícios aos seus destinatários. Ela, entretanto, pode também ser obtida a partir da execução de mecanismos que a lei não expressamente proíba, a exemplo, de uma empresa de serviços que fixe inicialmente ou opte

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 360.

⁵ TÔRRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*- Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

por alterar o local de desempenho da atividade para determinado município, no qual a alíquota de ISS é mais baixa. Isso porque a lei não proíbe que os empresários contribuintes escolham o local onde desempenharão suas atividades.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho e Ives Gandra Martins⁶ o planejamento tributário não é apenas uma alternativa conferida aos contribuintes, para que estes obtenham uma redução da carga tributária a que estariam sujeitos, é além disso uma obrigação, imposta por lei, aos administradores. Isso porque nos termos do artigo 1.011, do Código Civil⁷ aos administradores, em geral, é imposto o dever de se utilizarem dos meios mais benéficos para a sociedade, sob pena de estarem descumprindo um dever profissional.

Nessa linha dispõe o professor Sacha Calmon⁸:

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

Sem um planejamento tributário pautado em medidas lícitas, éticas e morais de redução da carga tributária será muito difícil a empresa competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido. Nesse sentido, tem-se que o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outra medida de marketing, de vendas, etc.

O planejamento tributário é, além de tudo isso, uma forma de garantir aos agentes econômicos a observância da sua capacidade contributiva, nos termos do disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145, § 1º, CRFB/88: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. rer. e atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 420.

⁷ Art. 1.011, CC. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.
[...]

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Os limites atuais do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 357.

De forma diametralmente oposta, incorre na prática de elisão fiscal ilícita o contribuinte que quando da prática de atos tributáveis utiliza-se da manipulação dos fatos, com o objetivo de encobrir a incidência do tributo, e afastando, por conseguinte, a obrigação de pagá-lo, em que pese seja devido no caso concreto.

A elisão fiscal ilícita, entre outras consequências, enseja a diminuição da receita pública decorrente da carga tributária e consequentemente torna mais corpulenta a cobrança a incidir sobre aqueles que, de fato, cumprem o seu encargo tributário, tendo em vista a necessidade da arrecadação para que seja desempenhado de forma eficaz a prestação do serviço público. Esta sobrecarga tributária sobre alguns contribuintes, visando compensar a atuação ardilosa de outros contribuintes, fere os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar tributos, além de frustrar os valores sociais e o interesse público.

A elisão fiscal ilícita ainda repercute negativamente na economia e desenvolvimento do país, pois desestimula o investimento de novos empresários, que ao pautarem suas atividades de forma lícita estarão sempre em desvantagem econômica em comparação ao empresário manipulador, que por não pagar os tributos devidos, estaria violando a isonomia tributária e criando um ambiente, cuja competitividade empresaria estaria sempre desequilibrada.

É cediço que ao contribuinte é assegurado o direito de conduzir os seus negócios e atos de maneira a pagar menos, ou nenhum tributo. Nesse sentido se a lei lhe confere a possibilidade de desempenhar um mesmo ato de duas maneiras, sendo uma tributada e outra não, não se pode obriga-lo a optar pela hipótese tributável. É preciso, no entanto, que o caminho escolhido pelo contribuinte se limite aos exatos termos previstos em lei ou não proibido por ela, sendo rechaçado pelo ordenamento jurídico o ato de manipular os fatos para se obter a isenção tributária ou o pagamento reduzido do tributo.

Aqui é pertinente asseverar que no que se refere a conduta do contribuinte empregada para eximir-se do pagamento de tributo, a doutrina ainda apresenta os institutos da evasão fiscal e elusão fiscal. Estes, porém, já são pacificamente definidos como irregulares e ilícitos. Não há discussão na doutrina quando ao fato de que configuraria evasão fiscal o negócio jurídico praticado pelo contribuinte de forma contrária a lei, com escopo de obter a redução ou isenção de tributo.

Nesse sentido Hermes Marcelo Huck⁹ dispõe:

A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atua-se pelos meios

⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p.31

ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após esta, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando (a seu benefício) o fato impositivo ou gerador do tributo. Na elisão, o mesmo ato ou negócio jurídico é engenhosamente [...] revestido pelo indivíduo com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita e tipificada na lei como pressuposto de incidência do tributo.

No mesmo sentido não há divergência quanto a configuração da elisão fiscal, que se verifica quando os atos praticados pelo contribuinte são apenas aparentemente legítimos e válidos, mas carentes de causa e, por conseguinte fraudulentos.

Nesse diapasão, aduz Heleno Taveira Tôres¹⁰:

Elusão fiscal é o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de uma 'causa' (simulados ou com fraude a lei), tenta evitar a subsunção de atos ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária

A discussão jurisprudencial e doutrinária atual, portanto, limita-se a distinção entre elisão fiscal lícita e ilícita. Na medida em que muitos momentos elas se confundem, pois ambas aparentemente respeitariam a letra de lei, porém enquanto aquela é uma conduta impregnada de moral, ética; esta é destituída de todos estes valores, eivada, portanto, de vício de legalidade.

Nesse diapasão, embora o estudo em comento não tenha a pretensão de exaurir toda discussão quanto a distinção entre elisão fiscal lícita e ilícita, suas consequências e tampouco apresentar de forma definitiva uma delimitação para que se possa precisar na prática quando estamos diante de um verdadeiro planejamento tributário ou uma prática ilícita, entendemos que o limite estaria na real licitude dos meios utilizados para obter a redução da carga tributária almejada.

3. AS NORMAS ANTIELISIVAS COMO MEDIDA DE CONTROLE DA ELISÃO FISCAL ILÍCITA

As normas antielisiva foram criadas precipuamente para servirem como instrumentos ao Fisco, que com base nelas poderia questionar a prática de atos, negócios os procedimentos realizados pelos contribuintes com o objetivo de obter redução no seu ônus tributário.

¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188-189 e 195-198.

Marcus Abraham,¹¹ em sua obra, busca tratar de forma aprofundada todas as peculiaridades sobre as normas antielisivas. Ele explica que elas podem ser genéricas ou específicas. Considera-se genéricas as normas que tentam repelir o planejamento fiscal abusivo a partir da previsão em lei de normas gerais ou expressões amplas, tais como “falta de propósito mercantil”, “abuso de direito”, entre outras. Em contrapartida, serão específicas as normas antielisivas que atacam práticas concretas, a partir da previsão de tipos tributários fechados.

Depois de fazer esta distinção Abraham ainda ressalta que há quem entenda, assim como ele, que as normas antielisivas específicas não seriam muito eficientes, pois por serem direcionados a determinados fatos teriam uma aplicação limitada, que acabaria por deixar brechas, as quais poderiam ser utilizadas pelos contribuintes para se eximirem do pagamento de tributos. Para ele, o uso da interpretação das normas antielisivas genéricas seria muito mais eficaz se realizada de forma cuidadosa, ponderada e se decorrente de um devido procedimento, no qual fosse concedido ao contribuinte os mecanismos de proteção dos seus direitos fundamentais.

Abraham, porém, não deixa de apresentar a ideia defendida por uma outra parte da doutrina, que entende que somente as normas antielisivas específicas confeririam efetivamente a segurança jurídica ao contribuinte, pois os tipos abertos ou normas gerais deixariam margem ao emprego subjetivo da autoridade administrativa.

Discussões à parte, hoje temos em nosso ordenamento jurídicos normas antielisivas genéricas e específicas, empregadas com o fim de encobrir lacunas do sistema tributário e conseqüentemente controlar e mitigar a prática de elisão fiscal ilícita.

Dentre estas normas podemos citar a Lei nº 7.450/85 (art. 51), que alterou a legislação do Imposto de Renda, passando a prever que estariam compreendidos na incidência de tal tributo todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes fossem dadas, bastando que decorressem de ato ou negócio que tivessem os mesmos efeitos previstos na norma específica de incidência do imposto de renda. Podemos citar ainda como mecanismo antielisivo a Lei nº 9.311/96, que em seu artigo 17, inciso I passou a admitir somente um endosso nos cheques pagáveis no país. Com isso buscou-se coibir a prática de elisão fiscal ilícita consistentes na movimentação patrimonial ficta. Por fim não podemos deixar de mencionar a Lei Complementar nº 104/2001, denominada Norma Geral Antielisiva.

Em 10 de janeiro de 2001 foi criada a Lei Complementar n.º 104, que com o objetivo de impedir as práticas abusivas incluiu o parágrafo único no artigo 116, do CTN, permitindo

¹¹ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.243.

que a autoridade administrativa desconsiderasse 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.

Este dispositivo, denominado como ‘Norma Geral Antielisão’, no entanto, desde sua criação foi alvo de muitas críticas. Tendo sido objeto de uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI nº 2446), impetrada pela Confederação Nacional do Comércio, em 18 de abril de 2003.

Dentre os pontos questionados na ADI foi alegado inicialmente que o dispositivo feriria os princípios da legalidade, da tipicidade fechada e da separação dos poderes. Isto porque a norma ao permitir que a autoridade administrativa desconsiderasse atos ou negócios dissimulados e aplicasse a lei que, a seu entender, melhor se enquadrasse ao caso, estaria dando poderes a uma autoridade administrativa para atuar como legislador.

Asseverou-se ainda que o parágrafo único do artigo 116 fala em “desconsiderar atos com o objetivo de dissimular [...]”. Considerando o termo ‘dissimular’ como espécie de simulação [relativa], com o objetivo de ocultar algo que realmente aconteceu, com o único fim de lograr uma economia tributária, questionava-se se tal dispositivo teria como objetivo evitar tão somente práticas evasivas.

Por fim, destacou-se que o dispositivo criado pela Lei Complementar n.º 104/01, em sua parte final, remete à lei ordinária a competência para determinar os procedimentos pelos quais se dará a desconsideração dos atos dissimulados pela autoridade administrativa. Ocorre que a Constituição Federal, em seu art. 146, III, “b” determina que cabe à lei complementar estabelecer normas de caráter tributário. Dessa forma, não poderia uma lei ordinária tratar de normas gerais tributárias.

Em âmbito doutrinário a discussão quanto a constitucionalidade da Lei Complementar n.º 104 também é acalorada.

Uma parte da doutrina não atribui efeito ao dispositivo em comento, sob a alegação de que ele não teria inovado na Ordem Tributária, já que teria sido criado para proibir a dissimulação, que nada mais é que a simulação relativa, hipótese já tratada pelo artigo 149, inciso VII, do CTN. Para eles a norma geral antielisiva, portanto, não teria obtido êxito em alcançar o fim a que se destinava (proibir o abuso fiscal).

Uma segunda corrente, capitaneada por Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, defende a inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 104/2001, pois a considera uma violação ao princípio da legalidade estrita, capaz de instaurar uma completa insegurança nos negócios praticados pelos contribuintes.

Uma terceira linha de pensamento, a qual parece ser a mais adequada ao nosso sistema tributário, adota a ideia de que a norma ventilada na Lei Complementar nº 104/2001 seria de natureza antielisiva genérica e que por conseguinte possibilitaria ao legislador de cada ente federativo elaborar a norma antielisiva específica, contendo as situações elisivas a que se busca tributar, bem como os negócios regionais inoponíveis ao Fisco.

O fato é que transcorridos 16 anos e essa ADI permanece aguardando julgamento, inclusive para efeito de concessão, ou negativa, da liminar pleiteada.

O Brasil, ao lado de inúmeros outros países como Alemanha, Espanha, França, Inglaterra, Estados Unidos, Itália, entre outros, vem ao longo dos tempos implementando novos dispositivos antielísivos, buscando aprimorar constantemente os mecanismos capazes de coibir a prática de planejamento tributário abusivo. A tendência atual é no sentido de que conceitos amplos como “abuso de forma”, “dissimulação”, “fraude a lei” venham sendo replicados por diversos países como uma forma mais eficaz de mitigar as práticas tributárias contrárias a moral, a ética e a lei. É cediço, porém, que independentemente do mecanismo antielisão adotado o que se busca mundialmente é coibir a prática de atos de elisão fiscal ilícita e em contrapartida engrandecer a justiça fiscal e todos os princípios tributários a ela vinculados.

CONCLUSÃO

O foco da pesquisa era abordar precipuamente o conflito de interesses existente entre a importância da arrecadação tributária para a economia e o desenvolvimento de um país e o direito do contribuinte a execução de um planejamento tributário, que lhe proporcione uma redução ou isenção no encargo fiscal, a qual estaria sujeito.

Ao longo do trabalho demonstrou-se que por mais que seja relevante a arrecadação tributária para a implementação de serviços públicos, atração de novos investidores e crescimento do país, não há mais que se falar, hodiernamente, em uma postura estatal extremamente arrecadatória, que imponha a arrecadação a todo custo. Ao contrário, o ordenamento jurídico brasileiro proporciona ao contribuinte empregar condutas, dentro dos parâmetros legais, éticos e morais para buscar pagar uma menor ou nenhuma carga tributária. Isso porque, é de total sabença que a carga tributária, é hoje, especialmente no Brasil, o elemento que mais eleva os custos finais de uma determinada negociação.

O legislador, entretanto, ao mesmo tempo em que conferiu aos contribuintes mecanismos de redução ou isenção tributária, também buscou criar dispositivos que conferisse ao Fisco a possibilidade de questionar os atos praticados pelos contribuintes, caso verificasse

indícios de vício ou inverdades nas condutas praticadas, a princípio sob a égide legal, mas que na verdade teriam como escopo práticas de elisão fiscal ilícita.

A este instituto conferido ao Fisco denominou-se normas antielisivas. As normas antielisivas, seja geral ou específica, vem sendo uma prática mundialmente adotada, com o escopo de coibir a prática de elisão fiscal ilícita, implementada por meio de planejamentos tributários abusivos.

A tendência atual e mundial é no sentido de se criar dispositivos antielisivos dotados de conceitos amplos como “abuso de forma”, “dissimulação”, “fraude a lei”, como uma forma de encobrir quaisquer lacunas existentes na lei, mitigando assim a atuação tributária contrária a moral, a ética e a lei.

A maior dificuldade, como foi tratado ao longo do trabalho, é apontar com precisão se uma conduta configuraria uma prática de elisão fiscal ilícita ou lícita. Isso porque a diferença entre elas é consideravelmente tênue. Não se pretendeu com a pesquisa em comento, entre outras discussões, exaurir a problemática no que se refere a esta distinção, buscou-se demonstrar tão somente que o limite existente entre um e outro instituto estaria na licitude dos meios utilizados para obter a redução da carga tributária almejada, o que somente pode ser verificado ante a análise com cautela das peculiaridades do caso em concreto.

Esta pesquisa, portanto, buscou sustentar a importância do estudo e implementação de normas antielisivas como forma de coibir práticas evadas de abusividade, ilegalidade e imoralidade na conduta do contribuinte, que busca de todas as maneiras obter mais lucros em suas negociações, a partir da implementação de atos que lhe proporciona eximir-se da carga tributária, a qual inevitavelmente estaria sujeito.

A relevância deste estudo consistiria principalmente no fato de que a implementação de práticas contrárias as normas, a moral e que visam tão somente não pagar tributo traz inúmeros prejuízos não somente a economia de um país, mas ao seu desenvolvimento como um todo.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 nov. 2017.

_____. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 03 nov. 2017

_____. *Lei Complementar nº 104*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 30 out. 2017

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Os limites atuais do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001.

GREGO, Marco Aurélio. “Elisão Tributária e seu Contexto.” In *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

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

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

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. "Solidariedade e Justiça Fiscal". In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. “A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.