



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Planejamento tributário: Uma análise sobre Evasão e Elisão fiscal

Rômulo Souto Cosentino

Rio de Janeiro
2014

RÔMULO SOUTO COSENTINO

Planejamento tributário: Uma análise sobre Evasão e Elisão fiscal

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professor Orientador:
Maria de Fátima A. São Pedro
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Júnior
Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2014

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE SOBRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Rômulo Souto Cosentino

Graduado pela Universidade Estácio de Sá, RJ. Advogado.

Resumo: O objetivo deste artigo é discorrer sobre o planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, cujo o foco é a organização dos negócios e dos atos do indivíduo e das empresas, a fim de evitar ou reduzir o peso dos tributos. Os altos custos tributários que somos submetidos, induzindo-nos a ações de evasão fiscal e sonegação tributária. Apresentação dos princípios constitucionais pelos quais a prática seria admitida em nosso ordenamento jurídico. A Lei Complementar n. 104, que inseriu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional. Este dispositivo surgiu com o propósito de proibir práticas elisivas, denominado de norma geral antielisiva.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Evasão. Elisão. Princípios. Norma geral antielisiva.

Sumário: Introdução. 1. Planejamento tributário. 2. Evasão e Elisão Fiscal. 3. Princípios constitucionais que legitimam o planejamento tributário. 4. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, norma geral antielisiva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho ora proposto enfoca a temática do planejamento tributário que surge como necessidade básica para todos os contribuintes, tanto pessoas jurídicas quanto físicas. A carga tributária em nosso país é considerada elevada e demasiadamente complexa por causa do grande número de leis, decretos e normas que regem o sistema tributário brasileiro.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. Se o contribuinte quiser reduzir sua carga tributária, poderá fazê-lo de

forma legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou econômica legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se evasão.

O planejamento tributário é uma ferramenta importante para o desenvolvimento das atividades produtivas, no entanto, só deve ser aceito pelo Estado quando não representar fraudes ou atos ilegais em face do Fisco, respeitando a legislação em vigor e os princípios tributários.

Diante do panorama da elevada carga tributária, vários são os efeitos de um bom planejamento, o que afeta toda a estrutura de uma organização, começando pela segurança nas decisões financeiras dos administradores, gerentes, sócios, pois representa maior capitalização do negócio, recursos economizados a partir de uma elisão fiscal podem permitir que diferentes e novos investimentos ocorram, como por exemplo, a redução no preço final dos produtos, e, portanto, melhora nas vendas, facilitando a geração de postos de trabalho, ou seja, crescimento amplo e recíproco.

No Brasil, foi publicada a Lei Complementar n. 104/ 2001, que acrescentou no artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único, o instituto da “norma antielisiva”.

Por fim, é importante saber que há brechas nas leis, sendo assim, se os contribuintes no aproveitamento destas oportunidades forem bem assessorados, obterão sucesso no alcance de seus objetivos. O estudo deste trabalho é demonstrar a importância do planejamento tributário e identificar se os meios empregados são legalmente permitidos ou correspondem à aplicação de métodos ilegais.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A relação sujeito ativo/sujeito passivo é por, sua natureza, marcada desde sempre por um choque de vontades e ideias. Por um lado, os contribuintes tendem a considerar o tributo como uma interferência do governo em seu patrimônio, de outro, o tributo é de fundamental

importância para o funcionamento do Estado. O tributo está, portanto, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar. É neste contexto, que surge o planejamento tributário.

Portanto, para que se entenda o planejamento tributário, necessário se faz compreender o que é tributo.

A definição de tributo está prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹. A doutrina é rica em definições de tributo. Luciano Amaro² define tributo como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída por lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Por um lado, existe a obrigação de pagar tributo com a ocorrência do fato gerador, por outro, o contribuinte pode pensar que tem o direito de conduzir seus negócios de tal forma que não haja a configuração do fato descrito na norma tributária ou que o fato ocorra em valores mais baixos.

Especificamente com relação ao planejamento tributário, Hugo de Brito Machado³, conceitua o instituto como “a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”.

Várias razões podem ser invocadas para justificar a decisão de se fazer um planejamento tributário.

Uma das razões para a necessidade do planejamento tributário é o forte aumento da carga tributária no Brasil nas últimas décadas. Nos anos 80, a carga fiscal representava 22,4% do PIB. Trinta e três anos após, a carga subiu quase 35,5% do PIB em 2013.

¹ Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 40.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360.

Para se ter uma ideia do tamanho da carga tributária no Brasil, importante compará-la com a carga de alguns países no mundo. A carga tributária brasileira está perto de países como Canadá, Espanha, Reino Unido e Alemanha. O Brasil lidera o ranking dos países da América Latina, com a maior carga tributária, tal como a dos países integrantes do “BRICS”⁴, cujo nível de desenvolvimento econômico é equiparado com o brasileiro.

Um aspecto importante relacionado com a questão do planejamento tributário diz respeito a forma como a carga tributária é distribuída de acordo com a materialidade dos tributos. Uma das características mais notáveis do sistema tributário brasileiro baseia-se no fato de que os impostos sobre o consumo compõem a maior parte das receitas e da carga fiscal total.

Ainda que a carga tributária no Brasil esteja concentrada nos impostos sobre consumo, a grande maioria dos casos de planejamento tributário, ocorrem com tributos que aumentam a renda e o patrimônio. A razão é, em parte devido aos tributos sobre o consumo serem, em geral, tributos indiretos, que podem ser transferidos ao consumidor final, juntamente com o preço do bem, produtos ou serviço.

Claro que é importante para as empresas uma redução ou uma não incidência dos tributos indiretos, tendo em vista que, com isso, diminuiria a carga tributária dos bens e serviços e, desse modo, poderiam reduzir o preço dos mesmos. Todavia o fato é que, podendo estes tributos serem repassados para o consumidor final, os contribuintes pessoas jurídicas são onerados muito mais por impostos diretos. Isso explica porque a atenção dos empresários volta-se muito mais para a redução da carga tributária destes tipos de tributos através de planejamento tributário.

Uma maneira de se efetuar o planejamento tributário, é fazer com que os atos praticados não correspondam ao fato descrito no critério material. Ou seja, o objetivo seria

⁴ É um acrônimo que se refere aos países membros fundadores (o grupo BRICS: Brasil, Rússia, Índia, China e à África do Sul), que juntos formam um grupo político de cooperação.

realizar operações diversas daquelas previstas neste critério, para que não configure a ocorrência do fato gerador e por consequência, não surja a obrigação tributária.

A base de cálculo é elemento importante na implementação do planejamento tributário, pois é através deste critério que se pode realizar atos para reduzir o valor a ser pago. Desta maneira, conhecer a composição exata da base de cálculo, é essencial para buscar um menor pagamento de tributos.

O nascimento da obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador e a incidência da respectiva norma, é o marco limite do planejamento tributário. Só há planejamento tributário se os atos ocorrerem antes da ocorrência do fato gerador, assim sendo antes do nascimento da obrigação tributária.

Com a obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador, o ente público ainda não pode exigir o cumprimento da obrigação. Para isso, é necessário a realização do lançamento a fim de constituir o crédito tributário em seu favor. Após a realização do lançamento é que o Poder Público poderá reivindicar o pagamento do tributo.

Atos relacionados ao não pagamento ou diminuição do tributo a ser pago que ocorreram após o nascimento da obrigação tributária, não poderão mais ser considerados como atos de planejamento tributário, mas como figuras tais como evasão, sonegação ou inadimplência.

2. EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Nem todos os atos praticados com o fim de fugir do pagamento do tributo ao erário público podem ser considerados como planejamento tributário.

Torna-se necessário fazer a distinção entre as figuras jurídicas afins que, tendo igualmente como consequência uma eliminação e/ou redução da carga tributária, podem com ele se confundir.

Inicialmente, cabe fazer a distinção entre elisão, evasão e elusão. Não há consenso na doutrina a respeito destas figuras e a concepção de cada uma dependerá dos argumentos adotados.

No que tange a elisão fiscal, tratada corretamente como sinônimo de planejamento tributário, Ricardo Alexandre⁵, define como “conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo”.

Dessa forma, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, a fim de obter-se legítima economia de tributos, seja evitando, retardando ou reduzindo o adimplemento de tributos.

A elisão fiscal é um mecanismo de maior utilidade, podendo ter as seguintes espécies:

a) induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico dispõe no sentido de reduzir a tributação suportada pelo contribuinte, para tanto, requer, para a fruição do benefício, o preenchimento de certos requisitos em prol do interesse nacional ou regional. Atualmente, o Governo Brasileiro devido à crise econômica mundial, reduziu o Imposto sobre Produtos Industrializados dos automóveis e de determinados eletrônicos de uso doméstico, tudo para estimular o consumo e, finalmente, evitar a demissão de trabalhadores desses setores. b) por lacuna na lei: ocorre em função do princípio da legalidade negativa associado à livre iniciativa ao afirmar que ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei que expressamente a proíba.

Conseqüentemente, o contribuinte poderá escolher a melhor maneira de gerir seus negócios e, assim, de reduzir seus gastos tributários. Esta forma de elisão é extremamente contestada pelas autoridades fiscais, pois foge ao seu controle a possibilidade de impor ao

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 269.

contribuinte o pagamento do tributo, já que pelo princípio da legalidade a Administração Pública não poderá efetuar atos que não estejam abrangidos pela legislação.

Quanto ao termo evasão fiscal André Moreira⁶ define o instituto como “a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.

Existem ainda alguns tipos de definições: Evasão em sentido amplo seria qualquer ação ou omissão do contribuinte que impedisse a incidência do tributo ou reduzindo ou excluindo a obrigação tributária, por atos lícitos ou ilícitos.

Em relação à evasão em sentido estrito não há um consenso na doutrina sobre esta figura. À maioria dos doutrinadores acreditam que a evasão envolveria atos ilícitos que resultariam por consequência a não ocorrência do fato gerador ou uma redução do montante a ser pago ou o próprio não pagamento do tributo após o nascimento da obrigação tributária. Normalmente a evasão em sentido estrito abrange o que se chama de sonegação fiscal consumada.

Na evasão fiscal utilizam-se meios ilícitos como: sonegação, fraude, simulação. Sonegação é a ocultação de rendimentos tributáveis ou de transações realizadas. Fraude é a redução do montante devido por meios fraudulentos. Simulação pode ser absoluta ou relativa.

Misabel Derzi⁷, bem clarifica os institutos:

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

⁶ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. vol. 21. Minas Gerais. Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, 2003, p. 11.

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar n. 104/2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 214.

Um termo muito utilizado hoje é o de elusão fiscal. Heleno Tôrres⁸, o conceitua como “uma figura no meio termo entre a evasão e elisão fiscal. Ocorreria nos casos em que o contribuinte tenha praticados atos que, apesar de lícitos, são desprovidos de causas negociais tendo sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito, nos termos dos artigos 166, IV e 187 do Código Civil.”

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE LEGITIMAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes, é preciso esclarecer que a importância desta questão é devido à natureza de nosso sistema jurídico, baseado em vários princípios jurídicos. A Constituição, como lei fundamental, nos apresenta um conjunto de princípios, que deverão ser observados. Todos os artigos da Carta Política só encontrariam sua verdadeira dimensão se combinados com os princípios do sistema constitucional.

Assim como o planejamento tributário deve ser interpretado à luz da Carta Magna, sua devida aplicação deverá estar de acordo com os princípios que regem o ordenamento pátrio.

A Constituição da República é abarrotada de princípios, que devem ser observados tanto no desenvolvimento da norma quanto na sua aplicação, uma vez que justificam e fundamentam o poder de tributar.

Estas limitações, principiológicas, estão intimamente ligadas aos mecanismos que permitem o legítimo exercício do planejamento tributário.

O planejamento tributário será legitimado quando não for contrário à legislação em vigor e aos princípios jurídicos que regem as relações com a Fazenda Pública.

⁸ Tôrres, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174.

É público e notório que há quatro princípios como mecanismo de autorização do planejamento tributário: capacidade contributiva, vedação do confisco, legalidade e anterioridade.

Para gerenciar suas atividades desejando a “saúde” financeira de seus negócios, o contribuinte teria a liberdade através de mecanismos lícitos, a opção por encargos tributários menos gravosos. No entanto, essa “liberdade” teria como limites, por exemplo, os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade.

A liberdade negocial está relacionada como princípio da liberdade fiscal, já que, é possível escolher o fim negocial, a melhor forma, o melhor tipo contratual e societário, quando estes não sejam definidos em lei.

À vista disso, o princípio da liberdade subordina o Estado a uma ética fiscal pública, significa que o Estado está constitucionalmente obrigado a reconhecer o princípio da liberdade fiscal, aceitando, por intermédio do devido processo legal, a opção fiscal (planejamento tributário) adotada pelo contribuinte.

Deste modo, a liberdade fiscal é um direito constitucional do administrador que deve ser exercido observando os limites legais. É claro que o contribuinte tem o direito de organizar os seus negócios com o fim de reduzir seus custos, obedecendo os limites legais e principiológicos.

A predominância da liberdade individual perde força com a inclusão do princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988, logo a liberdade concedida ao contribuinte na escolha de uma determinada opção fiscal (oferecida pelo próprio Estado) deve respeitar sua capacidade contributiva.

Não é dado ao contribuinte, o argumento de realizar um planejamento tributário, se desincumbindo de encargos tributários que são específicos à sua capacidade contributiva.

Desta forma, tem-se que a liberdade não é absoluta, encontrando limites legais e principiológicos.

Claramente, a linha que separa a liberdade do contribuinte em optar por uma situação que lhe é mais favorável e sua capacidade contributiva é muito frágil, sendo essencial para que o planejamento seja lícito e legítimo, o exame do caso concreto.

Por ser um princípio constitucional, surge um grande debate acerca da identificação de seus destinatários, bem como de seu efeito jurídico. Na medida, que o Estado é responsável pela prestação de serviços básicos a população, também é responsável pela gestão dos recursos arrecadados com o fim de desenvolver suas atividades, sendo que cada um deve colaborar para o financiamento do Estado, de acordo com sua capacidade. A ideia de justiça é regida de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Junto com o princípio da liberdade fiscal, o princípio da capacidade contributiva é um direcionador do planejamento tributário.

A capacidade contributiva, considerada princípio geral do sistema tributário, é vista como instrumento de solidariedade para o financiamento do próprio Estado.

A Constituição da República de 1988 traz a capacidade contributiva como princípio informador do sistema tributário. É diretriz que estrutura o ordenamento tributário, que deve ser verificado sob pena da norma infraconstitucional ser declarada inconstitucional. O sistema tributário deve ser estruturado com base no princípio da capacidade contributiva, porque ninguém pode legitimamente ser obrigado a recolher um tributo mais gravoso do que sua capacidade econômica.

Uma vez definido os fatos tributáveis (que são manifestações de capacidade contributiva) quando disciplinados por leis infraconstitucionais, deve haver o cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, que se concretiza através do princípio da igualdade e do não confisco.

O princípio da capacidade contributiva, como afirmação dos princípios da igualdade e isonomia, leva em consideração a proteção do mínimo existencial na tributação. O princípio da capacidade contributiva é o alicerce básico do sistema tributário pátrio. É dirigido, ao legislador, do mesmo modo, ao aplicador da lei.

Pode-se verificar que o princípio em análise destina-se a evitar que sejam instituídas imposições excessivas, que tenham caráter confiscatório. Assim como obsta a tributação das rendas mínimas, determinando que se observe uma graduação progressiva do sistema tributário.

O princípio da capacidade contributiva deve ser observado para a prática de um planejamento tributário lícito e regular, onde o contribuinte poderá escolher entre meios menos dispendiosos de tributação, sem deixar de lado sua obrigação de contribuir com valores adequados com sua situação econômica ou com a natureza de sua atividade.

É da justiça fiscal que a contribuição de cada indivíduo para os gastos públicos deva ser de algum modo proporcional à sua situação econômica. Deve-se procurar uma igualdade de tratamento para aqueles contribuintes na mesma situação econômica, concedendo um tratamento diferenciado para contribuintes sob situações econômicas diferentes.

Desta maneira, o princípio em estudo deve ser ponderado pelo legislador que, ao criar os tributos, indicará elementos indispensáveis para que se possa mensurar a capacidade econômica do contribuinte, impedindo o excesso de tributação ou atitudes ilegais dos contribuintes, tendo por fim a evasão tributária.

É necessário trazer à tona que o legislador inseriu em nossa Magna Carta uma norma geral antielisiva, constante no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

4. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NORMA GERAL ANTIELISIVA.

A Lei Complementar n. 104/2001 adicionou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o parágrafo único.⁹

Esta norma foi recepcionada no mundo político e acadêmico como uma regra geral antielisão, que permitiria ao fisco desconsiderar atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Parte da doutrina, de maneira oposta, defende a impossibilidade de uma regra geral antielisão no ordenamento pátrio, de acordo com os princípios como o da legalidade e tipicidade previstos constitucionalmente. Outra parte da doutrina prefere chamar a norma inscrita no parágrafo único do artigo 116 como uma norma anti-simulação. Assim sendo, a diferença está em como e em que situações que esta regra deverá ser aplicada.

Na fase legislativa não se tinha uma clareza e um acordo em torno do propósito e alcance da norma, considerando que o projeto original e o relator na Câmara falavam em norma para desconsiderar atos com o objetivo de elisão e planejamento tributário, ao passo que no Senado a norma era vista como regra que permite tributar operações realizadas com simulação e abuso da forma jurídica.

Se no trâmite legislativo já havia divergência, com a aprovação e a entrada em vigor da Lei Complementar n. 104/2006, os discursos doutrinários sobre o papel da norma são ainda mais diversificados.

Nas palavras de Misabel Derzi¹⁰:

o parágrafo único do artigo 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa [...]

⁹Art. 116 do CTN - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹⁰ Ibidem, p. 241.

A questão central é, saber se a regra de tal tipo é possível no sistema tributário brasileiro e se o parágrafo único do artigo 116 pode ser considerado como uma norma geral antielisiva.

A norma geral antielisiva em tais moldes não seria possível no sistema jurídico brasileiro, por várias razões. As principais seriam que a norma antielisiva atingiria o direito à propriedade e à liberdade econômica constitucionalmente previstos, dado que não permitiria ao indivíduo dispor de seus negócios da maneira que mais lhes convém.

A cláusula geral antielisiva traria ao ordenamento uma possibilidade de tributação por analogia, não permitida pelo Código Tributário Nacional. Norma desta natureza estaria violando princípios como da certeza e segurança jurídica.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não tem alcançado êxito, tanto que está sendo discutido em sede de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2446, em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal e ainda sem julgamento, a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 104/2001.

A doutrina majoritária, entende pela impossibilidade de uma norma-geral antielisiva, semelhante a de outros países. Isto posto, se o parágrafo único tiver por natureza norma de tal tipo, terá que ser declarado inconstitucional.

Acontece que, por se aceitar a inserção de uma norma geral antielisiva no sistema tributário nacional, considera-se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não como uma norma deste tipo, mas como uma norma antisimulação ou antidefeitos dos negócios jurídicos.

O pressuposto de fato para aplicação do parágrafo único do artigo 116 é a ocorrência de atos e negócios praticados com o efeito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Esta interpretação está em conformidade com os princípios da legalidade e tipicidade

e não permite a aplicação por analogia da lei, mas apenas que seja afastada a “máscara” (a dissimulação) para permitir alcançar o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido.

Cumpra a autoridade fiscal o ônus de uma dupla prova: da ocorrência do fato gerador e que o propósito do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo.

Outra questão importante diz respeito ao alcance da norma inserida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: quais os atos que estariam sujeitos à desconsideração nele previsto? Unicamente os atos simulados ou também os realizados com abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma? O que está contido no termo “dissimular”?

Relativamente a estas questões não há uma unanimidade: enquanto alguns argumentam que só se aplica aos casos de simulação, para outros também abarcaria atos e negócios praticados com algum dos defeitos do negócio jurídico: fraude à lei, abuso de direito e de forma.

CONCLUSÃO

Este trabalho tem como objetivo principal analisar o planejamento tributário como técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, buscando uma lícita economia de tributos, devendo o Estado estar atento para evitar práticas ilícitas em face da Fazenda e, ao mesmo tempo, garantir para que procedimentos legais, protegidos por princípios tributários, possam ser empregados pelo contribuinte como uma forma legítima de dedução do encargo tributário.

A este respeito, verificou-se que a diferenciação entre um planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e ilícito (evasão fiscal) está, justamente, na legítima fuga da materialização, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência, ou seja, do fato gerador.

A Constituição Federal também estabelece o dever ético-jurídico ao pagamento do justo tributo. Além disso, apresenta uma série de princípios, que devem ser observados tanto

na elaboração de normas quanto no seu cumprimento. Logo, todos os artigos da Lei Maior e infraconstitucional somente encontrarão sua real dimensão se combinados com os princípios do sistema constitucional.

Em 2001, foi criada uma lei complementar com o objetivo de prevenir as práticas elisivas. A Lei Complementar n. 104 de 2001 incluiu o parágrafo único no artigo. 116 do Código Tributário Nacional, permitindo que a autoridade administrativa deixasse de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos realizados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Contudo, este dispositivo não atingiu o sucesso esperado dele.

Portanto, o planejamento tributário serve para todos que desejam economizar, sendo imprescindível na atualidade, visto que se trata de ato legal.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional e legislação em vigor*. Organização Roque Antônio Carrazza. 5. ed. São Paulo: RT, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar n. 104/2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. vol. 21. Minas Gerais, Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário, 2003.
- TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.