



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

ANTÔNIO GABRIEL MELO QUEIROZ

**A DIVERSIDADE HERMENÊUTICA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL
ENTRE ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL À LUZ DO ART. 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
TRIBUTÁRIOS.**

FORTALEZA

2024

ANTÔNIO GABRIEL MELO QUEIROZ

**A DIVERSIDADE HERMENÊUTICA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL
ENTRE ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL À LUZ DO ART. 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
TRIBUTÁRIOS.**

Monografia apresentada ao programa de Graduação
em Direito Tributário da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito
Orientador: Carlos César Sousa Cintra

**FORTALEZA
2024**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Q1d QUEIROZ, Antônio Gabriel Melo.
A DIVERSIDADE HERMENÊUTICA DOCTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL ENTRE
ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL À LUZ DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. / Antônio Gabriel
Melo QUEIROZ. – 2024.
65 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2024.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. CTN. 2. Elisão Fiscal. 3. Evasão Fiscal. 4. Planejamento Tributário. 5. Constituição
Federal de 1988. I. Título.

Aos professores, amigos, familiares, e sobretudo à instituição UFC, por terem proporcionado um ambiente ímpar de aprendizado. Esta dedicatória é para todos vocês que, com apoio e encorajamento, tornaram possível esse sonho.

RESUMO

O presente trabalho abordará a diferença entre termos frequentemente vistos como sinônimos, tais como evasão fiscal e elisão fiscal, e a conexão de ambos com o planejamento tributário. Serão analisadas as perspectivas do direito brasileiro sobre o tema, bem como a abordagem jurídica em outros países. Com base em uma metodologia apropriada, a pesquisa buscará compreender a visão doutrinária sobre a chamada norma geral anti-elisão, prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que, apesar de ter sua constitucionalidade questionada por parte da doutrina, é considerada válida pelo Supremo Tribunal Federal. O objetivo do trabalho é conceituar esses termos, sem esgotar o tema, mas buscando definir claramente a linha entre a economia lícita e a ilícita em relação aos tributos

Palavras-Chaves: Direito Tributário. Lei Anti-Elisão. Constitucionalidade do parágrafo único do art.116 CTN – Código Tributário Nacional. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal.

ABSTRACT

This following project will address the difference between terms often seen as synonymous, such as tax evasion and tax avoidance, and the connection between the two and tax planning. The perspectives of Brazilian law on the subject will be analyzed, as well as the legal approach in other countries. Based on an appropriate methodology, the research will seek to understand the doctrinal view of the so-called anti-avoidance law, provided for in the sole paragraph of article 116 of the National Tax Code, which, despite having its constitutionality questioned by the doctrine, is considered valid by the Federal Supreme Court. The aim of the paper is to conceptualize these terms, without exhausting the subject, but seeking to clearly define the line between licit and illicit savings in relation to taxes

Key Words : Tax Law. Anti - circumvention law. Constitutionality of sole paragraph of art.116 CTN - National Tax Code. Tax avoidance. Tax Evasion.

LISTA DE ABREVIATURAS

CRFB/88 ou CF/88 – CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

MP 66 – MEDIDA PROVISÓRIA 66 DE 2002

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LC 104/2001 - LEI COMPLEMENTAR 104 DE 2001

STJ – SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

IPVA – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR

IR – IMPOSTO DE

RENDA

PJ – PESSOA JURÍDICA

PF – PESSOA FÍSICA

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	07
2.	A VISÃO SEMÂNTICA E DOUTRINAL SOBRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL	10
2.1.	Sobre o Instituto da Evasão Fiscal	11
2.2.	Sobre o Instituto da Elisão Fiscal	16
2.3.	Elisão Fiscal e Planejamento Tributário	19
2.4.	Abuso de Forma, Abuso de Direito e Simulação	20
3.	A ELISÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	23
3.1.	Os princípios que orientam e limitam a Elisão Fiscal	24
3.2.	O Princípio da Legalidade	26
3.3.	O Princípio da Livre Iniciativa	28
3.4.	O Princípio da Segurança Jurídica	30
4.	A DIVERGÊNCIA ENTRE ELISÃO, EVASÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA DOUTRINA BRASILEIRA	32
5.	A NORMA GERAL ANTIELISIVA	36
5.1.	A dupla ótica doutrinária	41
5.2.	A visão da jurisprudência: Importância e uniformização como procedimento	43
5.3.	A MP 66/2002: Conceito, aplicação e consequências	47
6.	A EVOLUÇÃO INTERPRETATIVA DA NORMA ANTIELISIVA NOS TRIBUNAIS	51
6.1.	A jurisprudência do CARF	52
6.2.	Comentários sobre as decisões do CARF	58
7.	CONCLUSÃO	60
	REFERÊNCIAS	63

1. INTRODUÇÃO

Primeiramente, antes de entrarmos na discussão acerca do tema de elisão e evasão fiscal,teremos que entender a necessidade da elisão fiscal, para que possamos entender o cerne e sua principal importância. Quando iremos conceituar planejamento tributário, tendo em vista que em doutrinas o próprio tributo é uma contraprestação perante a teoria moderna do contrato social, mais especificamente, a teoria hobbesiana.

Dessa forma, planejamento tributário e elisão fiscal referem-se a práticas adotadas por indivíduos e empresas para minimizar legalmente a carga tributária, aproveitando-se das lacunas e brechas na legislação. Em contraste, a Evasão Fiscal envolve práticas ilegais de sonegação de impostos, aos quais serão aprofundados posteriormente, sob prisma da jurisprudência brasileira.

De acordo com o Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo, entre 1 de Janeiro de 2023 e 31 de Dezembro de 2023 o brasileiro já pagou o equivalente a mais de R\$ 3.059.131.305.527,00¹ trilhões de impostos.

Apesar das possibilidades sociais que os valores arrecadados podem proporcionar, a utilização dos recursos é cada vez mais questionada pelos cidadãos, em especial pela classe empresarial, que não percebe uma contraprestação clara por parte do poder público, mas sente que a carga tributária para o seu negócio e para a sociedade brasileira é cada vez maior.

Em virtude disso, a busca do empresariado e também do contribuinte PF para pagar menos tributo é constante. Por causa disso, advogados tributaristas, contadores e outros, trabalham de forma incansável para tentar diminuir o impacto dos tributos nos negócios.

Tecnicamente este trabalho tem nome: elisão ou evasão fiscal. Ambos têm como fim a redução dos impostos, mas a doutrina os diferenciam e os consideram majoritariamente como sendo: elisão, a redução lícita, e evasão, a redução ilícita.

Tanto no direito pátrio como no internacional, a linha divisória entre um instituto e outro é muito tênue e a aplicação da lei por parte do fisco nas ações de fiscalização, gerando problemas de coisa julgada e insegurança jurídica, perante

¹ Disponível em: <https://impostometro.com.br/>

tanto empresas nacionais e internacionais, quanto às pessoas físicas que possuem redução no seu poder de compra, tendo em vista uma concentração da arrecadação do Estado perante a circulação de mercadorias, quanto a renda do próprio cidadão.

Esta dicotomia tem gerado por vezes disputas judiciais caríssimas acerca do tema, tem encarecido ainda mais o exercício da atividade econômica no país e tornado os custos do Estado em maior grau em buscar o que entende ser ilicitamente não pago, e a título de tributos cada vez maiores sem, entretanto, aumentar a eficácia desta busca.

Dessa forma, o Governo Federal, entendendo o peso operacional e da própria arrecadação, promoveu algumas mudanças significativas durante esse período, a fim de pacificar tal instituto, aos quais serão referenciadas ao longo do presente trabalho.

Além disso, a Receita Federal também tem promovido novas orientações e regulamentos através de atos normativos e instruções que visam uniformizar o entendimento sobre o assunto, ajudando a prevenir abusos e práticas agressivas de elisão fiscal.

Outra iniciativa, foi a que ocorreu em 2001, na qual o Governo Federal brasileiro em mais uma tentativa de minimizar esta dúvida sobre o que é e o que não é a fuga ilícita de tributos aumentou os poderes da Receita Federal por editar a LC 104/2001 de 10/01/01 (BRASIL, 2001) que alterou o art 116 do CTN (BRASIL, 1966).

Art. 116. 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 ordinária². (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A mudança provocou um grande debate sobre a sua constitucionalidade, tanto por afetar princípios constitucionais como também por dar a priori a sensação de que o comando legal concederia poderes de magistratura a servidores administrativos, perpetuando-se a ideia de tirania estatal perante o ambiente empresarial e doutrinário.

² BRASIL. LC 104 de 10/01/2001. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm.

Ambas as hipóteses parecem ferir o atual diploma constitucional e aumentar expressivamente a dúvida sobre o que é evasão fiscal, elisão fiscal, planejamento tributário e como os três institutos se relacionam entre si e com a licitude de se planejar e pagar menos tributos, gerando um efeito rebote ao que se era esperado, tendo em vista a vontade do legislador em fixar sua forma de arrecadação de forma uníssona perante a doutrina e jurisprudência.

A mudança provocou um grande debate sobre a sua constitucionalidade, tanto por afetar princípios constitucionais como também por dar a priori a sensação de que o comando legal concederia poderes de magistratura a servidores administrativos. Ambas as hipóteses parecem ferir o atual diploma constitucional e aumentar expressivamente a dúvida sobre o que é evasão fiscal, elisão fiscal, planejamento tributário e como os três institutos se relacionam entre si e com a licitude de se planejar e pagar menos tributos.

Para direcionar luz sobre a discussão, sem, no entanto ter a pretensão de esgotá-la, dissecamos o artigo supra e o inter-relacionamos com todo o conjunto de normas e doutrinas pátrias necessárias para que consigamos entender o conceito e diferenças de tais institutos.

Antes porém é preciso definir com clareza os termos evasão e elisão, primeiro de acordo com a língua brasileira culta e depois de acordo com a visão da doutrina jurídica. Tais definições serão base para nosso estudo mais aprofundado do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional e seus desdobramentos.

Por fim, iremos relacionar as teorias e conceitos pesquisados com o atual cenário jurisprudencial, a fim de condensar a necessidade de uma atuação mais clarificadora do Fisco perante a legalidade da elisão e suas aplicações.

2. A VISÃO SEMÂNTICA E DOUTRINAL SOBRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

No campo do direito tributário, os termos elisão fiscal e evasão fiscal são frequentemente utilizados para descrever práticas relacionadas à redução da carga tributária.

Embora esses conceitos estejam interligados pela intenção de reduzir a carga tributária, eles são distintos em seus significados e implicações jurídicas.

Compreender a diferença entre elisão e evasão fiscal é crucial para a correta aplicação das normas tributárias e para a manutenção da justiça fiscal.

A importância da definição clara desses termos reside na necessidade de distinguir entre práticas legais e ilegais no planejamento tributário.

Enquanto a elisão fiscal é permitida e pode ser considerada uma estratégia de planejamento, a evasão fiscal é punida pela legislação tributária.

A confusão entre esses conceitos pode levar a erros na aplicação das normas e a injustiças, prejudicando tanto a administração tributária quanto os contribuintes que agem de boa-fé.

Além disso, a definição precisa de elisão e evasão fiscal é essencial para a formulação de políticas fiscais e para a criação de um ambiente de negócios mais transparente.

A diferenciação entre práticas legais e ilícitas permite que as autoridades tributárias concentrem seus esforços de fiscalização e combate à evasão, enquanto incentivam práticas de planejamento tributário que respeitem os limites legais.

Por fim, a compreensão e a aplicação correta desses conceitos contribuem para a integridade do sistema tributário e para a confiança dos contribuintes nas instituições fiscais.

A elisão fiscal, quando praticada dentro dos parâmetros legais, pode ser uma ferramenta válida para a eficiência tributária, enquanto a evasão deve ser rigorosamente combatida para garantir a justiça fiscal e a equidade entre os contribuintes.

2.1. Sobre o Instituto da Evasão Fiscal

A evasão fiscal é um tema central no direito tributário e tem implicações profundas tanto para a administração pública quanto para a economia em geral. Ela se refere a práticas ilegais que visam reduzir a carga tributária através da ocultação de rendimentos ou da apresentação de informações falsas às autoridades fiscais.

Com base num aprofundamento necessário, para entender sua amplitude, podemos consultar a definição, com base no dicionário, da palavra evasão, tendo em vista sua maior contemplação e alcance.

Evadir

Verbo Transitivo

1. Evitar, Escapar
2. [Figurado] Iludir, Sofismar

Verbo Pronominal

3. Fugir (De onde se estava retido)
4. Desaparecer, escapar-se (para lugar incerto)³.

Este fenômeno representa um desafio significativo para os sistemas tributários em todo o mundo e exige uma compreensão detalhada para um combate eficaz, fazendo-se necessária uma dissertação sobre tal instituto de forma mais detalhada..

Tais ações associadas à evasão incluem a omissão de rendimentos, a falsificação de documentos e a manipulação de informações contábeis. Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2020, p. 45)⁴ define a evasão fiscal como “a prática de ocultar, omitir ou distorcer informações para evadir-se do cumprimento das obrigações tributárias”.

Este conceito sublinha que a evasão é uma violação direta das normas fiscais, com o objetivo de reduzir artificialmente a carga tributária. A evasão fiscal pode se manifestar de diversas maneiras, como a não declaração de receitas, a utilização de notas fiscais falsas e a simulação de despesas inexistentes.

Essas práticas têm em comum o fato de que todas envolvem algum nível

³ "evadir", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, 2024, Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/evadir>.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Juspodvim, 41 edição, 2020.

de fraude ou manipulação deliberada das informações financeiras com a intenção de enganar as autoridades fiscais e reduzir a base de cálculo dos impostos.

As consequências da evasão fiscal são amplas e afetam vários aspectos da economia e da administração pública. Em primeiro lugar, a evasão fiscal resulta em perdas significativas de receita para o Estado.

Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2018)⁵ destaca que a evasão fiscal prejudica diretamente a capacidade do Estado de financiar serviços públicos e investir em infraestrutura.

Quando a arrecadação de impostos é comprometida, o governo enfrenta dificuldades para manter e expandir serviços essenciais como saúde, educação e segurança.

Aqueles que pagam seus impostos corretamente acabam arcando com uma carga tributária mais alta para compensar a perda causada pelo sonegador, visto que a evasão fiscal cria uma desigualdade entre contribuintes e pode desencorajar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Essa situação pode levar a um ciclo de evasão crescente, prejudicando a integridade e a justiça do sistema tributário. As implicações da evasão fiscal também se estendem ao ambiente econômico.

Empresas que praticam evasão fiscal podem obter vantagens competitivas injustas em relação às que cumprem com suas obrigações fiscais. Isso pode distorcer a concorrência e criar um mercado desleal.

No entanto, é mister entendermos que o combate à evasão fiscal requer uma abordagem multifacetada que envolva medidas preventivas e corretivas. A fiscalização rigorosa e a aplicação efetiva das leis fiscais são fundamentais para identificar e punir práticas evasivas, Ana Paula Dourado (DOURADO, 2022)⁶ sugere que a adoção de tecnologias avançadas e a melhoria dos processos de auditoria são essenciais para detectar e coibir a evasão fiscal.

Além disso, reformas legislativas podem desempenhar um papel crucial na redução das oportunidades para evasão. A simplificação das normas tributárias e a eliminação de brechas legais podem diminuir os incentivos para práticas evasivas.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Processo, 20 edição, 2018.

⁶ DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. São Paulo: Editora Almedina, 4 Edição 2022.

De antemão, para que consigamos desenvolver um raciocínio preventivo, devemos entender como hoje está a visão judiciária perante o raciocínio hermenêutico tanto sobre punição, quanto sobre a sua aplicação conceitual de evasão.

A jurisprudência brasileira tem abordado a evasão fiscal de maneira a reforçar a necessidade de combate a essa prática e a proteger a integridade do sistema tributário. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem se posicionado em diversos casos para definir e esclarecer o alcance das práticas evasivas e as sanções correspondentes.

Um exemplo significativo é o julgamento do REsp 1561442 / SP, onde a Sexta Turma do STJ afirmou que a omissão de documentos fiscais são formas claras de evasão fiscal e que devem ser tratadas com rigor.

PENAL. RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ACÓRDÃO A QUO QUE FIRMOU A ATIPICIDADE DA CONDUTA. OMISSÃO NA APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES (DIPJ). FATO TÍPICO. ACÓRDÃO CASSADO.

1. A conduta omissiva de não prestar declaração ao Fisco com o fim de obter a redução ou supressão de tributo, quando atinge o resultado almejado, consubstancia crime de sonegação fiscal, na modalidade do inciso I do art. 1º da Lei n. 8.137/1990.

2. A constituição do crédito tributário, por vezes, depende de uma obrigação acessória do contribuinte, como a declaração do fato gerador da obrigação tributária (lançamento por declaração). Se o contribuinte não realiza tal ato com vistas a não pagar o tributo devido ou a reduzir o seu valor, comete o mesmo crime daquele que presta informação incompleta.

3. A circunstância de o Fisco dispor de outros meios para constituir o crédito tributário, ante a omissão do contribuinte em declarar o fato gerador, não afasta a tipicidade da conduta; o arbitramento efetivado é uma medida adotada pelo Fisco para reparar a evasão decorrente da omissão e uma evidência de que a conduta omissiva foi apta a gerar a supressão ou, ao menos, a redução do tributo na apuração.

4. No caso concreto, verifica-se que o Juízo de piso firmou expressamente que as declarações omitidas implicaram redução de tributos, os quais só foram apurados mediante procedimento administrativo fiscal, e que o recorrido agiu de forma dolosa, circunstâncias que firmam, a priori, a

tipicidade do crime. (...) ⁷

Aliás, já foi definido em julgado pela Quinta Turma do STJ, através do AgRg no REsp 1321677 / PR , que a mesma omissão aplicada para receita, como forma de burlar fatos geradores de IR, seriam aplicáveis ao raciocínio de evasão fiscal da mesma forma.

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 557, CAPUT, DO CPC C.C. ART. 3.º DO CPP. DECISÃO MONOCRÁTICA. POSSIBILIDADE. ART. 399, § 2.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL, INTRODUZIDO NO SISTEMA PROCESSUAL PENAL PÁTRIO PELA LEI N.º 11.719/2008. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO JUIZ NATURAL. INEXISTÊNCIA. APLICÁVEL, POR ANALOGIA, O ART. 132 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ART. 1.º, INCISO I, DA LEI N.º 8.137/90. SONEGAÇÃO DO PAGAMENTO DE (IR) IMPOSTO DE RENDA. VALORES MOVIMENTADOS EM CONTAS BANCÁRIAS PERTENCENTES AO TITULAR. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO RELATIVA. ÔNUS DA PROVA. INEXISTENTE VIOLAÇÃO DO ART. 156 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA PELOS SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. AGRAVO DESPROVIDO.

(..)

5. O acórdão recorrido confirmou a prática delitiva preconizada no art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, ao considerar que foram omitidas da Receita Federal, na declaração dos anos calendário de 1999 e 2000, informações concernentes à movimentação de receitas em contas bancárias pertencentes ao Réu, cuja origem não foi comprovada em sua totalidade, geradoras da obrigação de pagar imposto no importe de R\$ 643.061,56.

6. A presunção relativa de omissão de receita, prevista no art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, é admitida por esta Corte Superior de Justiça, quando o Agente não registra na declaração de ajuste anual, enviada à Receita Federal, as movimentações de valores realizadas em contas bancárias.

7. Nesse contexto, cabe ao Réu o ônus de provar que os recursos não lhe pertenciam, de modo a afastar a exigência do imposto sobre a renda. Inexistente violação ao art. 156 do Código de Processo Penal.

8. Decisão agravada que se mantém pelos seus próprios fundamentos.

⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. Resp 1561442. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221561442%22%29+ou+%28RESP+adj+%221561442%22%29.suce>. Acesso em: 27/07/2024

9. Agravo regimental desprovido.⁸

Logo, há um pleno entendimento do que se conceitua, em certos casos, a prática da sonegação fiscal, tendo em vista a realização de omissões ou até mesmo falsificações de documentos, com o fito de ou pagar menos ou deixar de pagar tributos

Além dessas prestações de omissões e falsificações, temos a simulação de negócios jurídicos, que pelo entendimento do CARF no Acórdão 1402-002.295, descaracteriza-se pela elisão e entra na esfera da sonegação fiscal.

RENDIMENTOS DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIOS EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO DE PESSOA LIGADA.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições que sejam mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Enquadra-se nesta situação a emissão de debêntures feita exclusivamente em favor dos acionistas da companhia fechada, quando a remuneração é composta unicamente de participação dos lucros, em percentuais estratosféricos para operações desta natureza.⁹

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial 1561442. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221561442%22%29+ou+%28RESP+adj+%221561442%22%29.suce>. Acesso em: 27/07/2024

⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402-002.295. Processo n. 16561.720155/2013-73. Recorrente HEINZ BRASIL S.A. Recorrida Fazenda Nacional, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, DF. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27/07/2024

2.2. Sobre o Instituto da Elisão Fiscal

No campo doutrinário, a elisão fiscal, também conhecida como planejamento tributário, é um fenômeno importante no contexto tributário que permite aos contribuintes reduzir legalmente a carga tributária através da utilização estratégica das disposições legais.

Diferente da evasão fiscal, que é ilegal e envolve fraude ou ocultação de informações, a elisão fiscal utiliza o arcabouço legal de forma a obter uma economia tributária legítima.

No entanto, podemos verificar seu significado semântico, para que seja feita uma comparação futura entre os dois institutos.

Elidir

Verbo Transitivo

5. Fazer Desaparecer = Omitir, Eliminar, Suprimir

6. (..)

7. Origem Etimológica: Latim elido¹⁰.

A elisão fiscal refere-se à prática de reduzir a carga tributária por meio de técnicas permitidas pela legislação ou o ordenamento jurídico responsável.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2023)¹¹, a elisão fiscal é a prática de utilizar o planejamento tributário de forma a reduzir o imposto devido sem violar a letra da lei.

Isso significa que, ao contrário da evasão fiscal, a elisão não envolve fraude ou manipulação ilícita, mas sim uma interpretação e aplicação estratégica das normas fiscais, aos quais não existem mecanismos de omissão ou falsificação.

A doutrina tributária oferece várias definições e interpretações sobre a elisão fiscal. Heleno Torres (TORRES, 2019)¹² define elisão fiscal como a utilização de alternativas legais para reduzir a carga tributária, explorando brechas e incentivos na legislação fiscal.

A elisão fiscal envolve a adoção de práticas e estratégias que, embora não sejam explicitamente previstas na lei, são compatíveis com o ordenamento

¹⁰ "elidir", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, 2024, Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/elidir>.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 33 edição, 2023.

¹² TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora RT, 2019.

jurídico e visam otimizar a carga tributária. De acordo com a doutrina, a elisão pode incluir a escolha do regime tributário mais favorável, a reestruturação de operações empresariais, e o aproveitamento de incentivos fiscais.

Ademais, a prática da elisão é reconhecida como uma forma de planejamento tributário que, se conduzida corretamente, pode contribuir para a eficiência econômica, tornando a geração de riquezas mais controlada, mas não contida, prevenindo fraudes operacionais tanto de Pessoas Físicas quanto de Pessoas Jurídicas.

A elisão fiscal tem diversas implicações na economia, podemos pensar e elencar três principais, e o seu impacto dentro da realidade macroeconômica.

O primeiro impacto, é minimizar a quantidade de impostos pagos legalmente, podendo ser alcançado por meio de estratégias como a reorganização societária, aproveitamento de incentivos fiscais e planejamento tributário eficiente.

O segundo impacto, seria sobre a facilitação de preservação de patrimônio, por exemplo, realizar planejamento sucessório ao permitir que ativos sejam transferidos de maneira eficiente e com menor carga tributária para os herdeiros.

O terceiro impacto, está elencado dentro da segurança jurídica ao seguir estratégias fiscais bem estabelecidas e reconhecidas pelas autoridades fiscais, permitindo um planejamento tributário de longo prazo mais eficiente, ajustando a estrutura fiscal da empresa de forma a alinhar com seus objetivos futuros.

Tal raciocínio, está em conformidade com Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2017), pois em sua obra *Curso de Direito Tributário*, conforme dita

A elisão fiscal tem um papel crucial na gestão eficiente dos recursos financeiros das empresas e indivíduos. Diferente da evasão, que é ilegal e implica em fraude, a elisão fiscal utiliza mecanismos legais para planejar e reduzir a carga tributária. Essa prática permite que os contribuintes ajustem suas atividades e estruturas de acordo com a legislação vigente, garantindo assim uma maior eficiência econômica sem violar as normas tributárias. Portanto, a elisão fiscal contribui não apenas para a saúde financeira das empresas, mas também para a previsibilidade e segurança jurídica no ambiente tributário.¹³

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 26. ed, 2017. p. 112-113.

Portanto, verifica-se que a elisão é justamente a alocação dos interesses empresariais, de redução de custos fiscais, com a justaposição de obedecer legislação tributária vigente.

Destarte, faz-se necessário entender o nascimento do instituto da elisão, e a sua necessidade de criar um ambiente justo e frutífero para todas as esferas socioeconômicas, sejam elas Pessoas Físicas, sejam Pessoas Jurídicas.

2.3. Elisão Fiscal e Planejamento Tributário

Destarte, faz-se necessário entender a correlação direta que pode existir entre elisão e planejamento tributário, tema ao qual é referenciado de diversas formas na doutrina brasileira.

A doutrina tributária brasileira estabelece uma correlação intrínseca entre elisão e planejamento tributário, distinguindo-os cuidadosamente da evasão fiscal. Elisão fiscal é o termo usado para descrever a utilização de métodos legais para reduzir a carga tributária de uma pessoa ou empresa, sem violar a lei.

O planejamento tributário, por sua vez, é um conceito mais amplo, que inclui a elisão como uma de suas práticas, ao lado de outras estratégias legais que buscam uma estrutura fiscal mais eficiente.

Os doutrinadores frequentemente destacam que o planejamento tributário é uma atividade legítima e necessária para a otimização da carga tributária, desde que seja realizado dentro dos limites da lei.

Para o doutrinador Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2022)¹⁴, por exemplo, defende que o planejamento tributário é uma manifestação da liberdade do contribuinte de organizar suas atividades econômicas da maneira mais vantajosa possível, desde que não infrinja a legislação vigente. Ele argumenta que a elisão fiscal é uma forma de planejamento tributário que utiliza as brechas e oportunidades proporcionadas pelo sistema tributário para minimizar legalmente a carga tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2023)¹⁵, essa visão é reforçada ao afirmar que a elisão se diferencia da evasão fiscal precisamente por sua conformidade com a lei. O planejamento tributário deve ser compreendido como um direito do contribuinte de buscar formas legítimas de reduzir sua tributação.

Em resumo, parte da doutrina tributária brasileira entende que a elisão é uma forma de planejamento tributário legítimo e legal, distinta da evasão fiscal, e que deve ser praticada dentro dos limites da lei para garantir a segurança jurídica e a previsibilidade necessária para a administração eficiente da carga tributária.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de *Direito Tributário*. São Paulo: Juspodivm, 42 edição, 2022.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 33 edição, 2023.

2.4. Abuso de Forma, Abuso de Direito e Simulação

Abuso de forma, abuso de direito e simulação são conceitos centrais no direito tributário, especialmente ao discutir elisão fiscal. Esses termos se referem a práticas adotadas pelos contribuintes que, embora possam parecer legítimas à primeira vista, são, na realidade, tentativas de reduzir a carga tributária de maneira que contraria o espírito da lei.

No abuso de forma, assim como no abuso de direito, utiliza-se uma estrutura legal para alcançar objetivos moralmente questionáveis. No caso da fraude à lei, essa ilegalidade também se baseia em critérios que vão além do estritamente jurídico.

Esse conceito pode ser definido como a prática de evitar a aplicação de uma norma legal por meio da adoção de outra norma mais favorável.

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário menos oneroso. (PAULSEN, 2011, pág 949)¹⁶

Nessa situação, o contribuinte impede a aplicação da legislação tributária ao se proteger por meio de uma norma que encobre a verdadeira intenção da conduta realizada.

Parte-se da premissa de que algumas normas jurídicas são inevitáveis, pois sua evasão traria prejuízos ao fisco ao favorecer o contribuinte. Este, portanto, não tem total liberdade de escolher suas ações, já que elas podem ser desconsideradas durante a aplicação da norma.

Mais uma vez, o aplicador da lei busca os elementos que caracterizam a hipótese de incidência fora da norma tributária: em uma intenção específica ou no resultado econômico obtido.

A norma se torna inquestionável independentemente do fato ocorrido, baseada em critérios que não estão explicitados na legislação. Essa arbitrariedade geralmente é justificada com argumentos de isonomia, equidade, capacidade contributiva ou analogia.

Um conceito relevante é o do ato anormal de gestão, que impõe ainda mais restrições à liberdade do contribuinte.

¹⁶ PAULSEN, Leandro, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, São Paulo, 13 Edição, 2011

Nesse contexto, a arbitrariedade atinge seu ápice, pois o aplicador do direito avalia retroativamente as atividades das empresas para identificar qualquer artifício que possa ter sido usado para evitar o pagamento de tributos.

Essa tarefa é extremamente complexa, já que exige do legislador a reconstituição da situação econômica passada de uma empresa para verificar se as decisões tomadas estavam de acordo com os usos comerciais da época.

Não é viável avaliar a perfeição dos atos comerciais de uma empresa com o objetivo de maximizar os efeitos da norma tributária.

Para limitar a arbitrariedade na aplicação da legislação tributária, foram desenvolvidos diversos testes em sistemas jurídicos estrangeiros para avaliar a regularidade das ações do contribuinte e identificar qualquer elemento inusitado ou intenção dissimulada.

Abuso de direito e simulação são conceitos distintos no direito tributário, mas ambos podem ser empregados de forma inadequada para reduzir a carga tributária, e essa distinção é crucial para compreender as implicações legais de cada prática.

O abuso de direito pode ser visto como uma forma de dissimulação jurídica, onde uma operação aparentemente legal é utilizada para encobrir outra que teria uma tributação mais elevada. Por exemplo, uma venda que, na verdade, oculta uma doação, caso o "vendedor" devolva o valor ao comprador.

No direito e na doutrina de outros países, é comum considerar que diversas formas de elisão fiscal equivalem ao abuso de direito.

No entanto, o termo abuso de direito é inadequado, pois onde há abuso, não há conformidade com a lei. O conceito carrega uma conotação de violação de normas éticas, e não jurídicas, já que o intérprete aplica uma regra ética com força coercitiva, criando, na prática, uma nova regra jurídica.

O abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática. (PAULSEN, 2011, pág 949)

O intérprete baseia-se em uma suposta irregularidade no exercício de um direito, motivada por um objetivo ilegítimo, uma falha, um prejuízo incomum ou até mesmo uma conduta imoral.

Isso demonstra a ampla discricionariedade dada ao aplicador da lei, que pode recorrer a critérios extrajurídicos para determinar a norma aplicável ao caso concreto.

A simulação, por outro lado, envolve a criação de um ato ou negócio jurídico que aparenta ser uma coisa, mas que, na realidade, oculta a verdadeira intenção das partes envolvidas.

Na simulação, há uma divergência intencional entre o que é declarado e a realidade, com o objetivo de enganar terceiros, incluindo a administração tributária.

Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aqueles que a formalizam (...) por exemplo, as partes realizam uma compra e venda, mas formalizam uma doação, ocultando o pagamento do preço. (PAULSEN, 2011, pág 949)

Em termos fiscais, a simulação pode ocorrer quando uma transação é registrada de maneira que esconde a verdadeira natureza econômica do negócio.

Por exemplo, uma empresa pode registrar a venda de um ativo a um preço muito inferior ao valor de mercado, quando na realidade o preço pago foi maior, com o objetivo de reduzir a base de cálculo do imposto.

Nesse caso, o negócio simulado (a venda por um preço menor) esconde a realidade (a venda por um preço maior).

A simulação, ao contrário do abuso de direito, é uma prática ilícita desde sua concepção, pois envolve a intenção deliberada de enganar a administração tributária e, portanto, é passível de anulação e sanções legais.

Em resumo, o abuso de forma, o abuso de direito e a simulação são práticas que podem transformar uma elisão fiscal, que seria legítima, em uma prática ilícita. Esses conceitos são fundamentais na análise da licitude de planejamentos tributários, e a correta aplicação desses princípios é essencial para a interpretação e aplicação das normas tributárias de maneira justa e eficiente.

A jurisprudência e a doutrina têm se debruçado sobre esses conceitos para garantir que o planejamento tributário seja utilizado de forma adequada, respeitando a intenção da lei e evitando a evasão fiscal disfarçada.

3. A ELISÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição é a base fundamental de um sistema jurídico, estabelecendo os princípios e normas que orientam a criação, interpretação e aplicação das leis em um país. No contexto jurídico brasileiro, a Constituição Federal de 1988 ocupa um lugar de destaque, funcionando como o pilar sobre o qual se constroi todo o ordenamento jurídico.

A busca por fundamentação constitucional para qualquer instituto jurídico evita a criação de normas conflitantes e ajuda a manter a coerência e a harmonia do sistema jurídico como um todo. A fundamentação constitucional também tem um papel crucial na interpretação das normas jurídicas.

Juízes e tribunais, ao interpretarem a legislação infraconstitucional, devem levar em consideração os princípios e valores constitucionais, como o princípio da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da legalidade.

Esse método interpretativo é essencial para assegurar que as decisões judiciais não apenas cumpram as exigências legais, mas também estejam em conformidade com os valores e objetivos expressos na Constituição.

Quando as normas e práticas estão claramente fundamentadas na Constituição, os cidadãos e as empresas podem prever o comportamento das instituições e planejar suas ações de acordo com a lei. Isso é essencial para a estabilidade social e econômica, pois evita arbitrariedades e promove a confiança no sistema jurídico.

A elisão fiscal, como já conceituada anteriormente, por ser uma prática que envolve a utilização de meios legais para reduzir a carga tributária de um contribuinte, possui relação direta com os princípios elencados pela Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 estabelece diversos princípios fundamentais que moldam e limitam a prática da elisão fiscal, sendo essencial compreender como esses princípios se aplicam para garantir que a elisão seja utilizada de maneira adequada.

3.1. Os princípios que orientam e limitam a Elisão Fiscal

Para essa discussão, estamos considerando cinco princípios relevantes, tratando-se da sua construção e limitação, porém, iremos comentar sobre três principais posteriormente na nossa discussão, que são os de maior relevância, dentro das discussões doutrinária.

O primeiro, sendo um dos principais princípios constitucionais que se relaciona com a elisão fiscal é o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I (BRASIL, 1988), da Constituição Federal.

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 tributo sem lei que o estabeleça¹⁷

Esse princípio determina que "sem lei, não há tributo", o que significa que a criação ou aumento de tributos somente pode ocorrer por meio de lei.

O segundo, princípio da igualdade, que está previsto no artigo 150, inciso II, estabelece que é vedado tratar desigualmente contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (...) (BRASIL, 1988)

No contexto da elisão fiscal, este princípio significa que a legislação deve garantir que todos tenham acesso às mesmas oportunidades de planejamento tributário e que não haja discriminação na aplicação das leis fiscais.

O terceiro, da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...) (BRASIL, 1988)

¹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

Esse princípio orienta que os tributos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, e a elisão é considerada uma forma de ajustar suas obrigações fiscais à sua capacidade econômica real.

O quarto, a segurança jurídica, é um princípio constitucional implícito que desempenha um papel vital na relação entre a elisão fiscal e a Constituição de 1988, e que possui citação indireta no Art 5, inciso XXXVI.

Art.5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...):

XXXVI - *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada* (BRASIL, 1988)

A segurança jurídica garante previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, a elisão fiscal, para a elisão, a segurança jurídica é fundamental para que os contribuintes possam utilizar estratégias de planejamento tributário sem o receio de mudanças repentinas na interpretação ou aplicação das leis fiscais.

O quinto, da livre iniciativa, é um dos fundamentos da ordem econômica brasileira, conforme disposto no caput do Art. 170 da CF/88.

Art.170. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (...) (BRASIL, 1988)

Esse princípio assegura aos indivíduos a liberdade de empreender e gerir seus negócios da maneira que considerem mais eficiente e lucrativa. Dessa forma, a elisão fiscal é uma expressão concreta do exercício da livre iniciativa, pois possibilita aos contribuintes a liberdade de organizar seus negócios e recursos financeiros de maneira a maximizar seus lucros e competitividade no mercado.

Portanto, a elisão fiscal, embora seja uma prática legítima e permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro, deve ser conduzida em conformidade com os princípios constitucionais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

O respeito a esses princípios é essencial para que a elisão fiscal não se torne uma prática abusiva que comprometa a arrecadação tributária e a justiça fiscal, mas sim uma ferramenta legítima de planejamento tributário.

3.2. O Princípio da Legalidade

É condição *sine qua non* no Brasil para que o Estado possa exigir um tal tributo existir uma lei, devidamente inserida em nosso arcabouço jurídico, sem a qual estaria sendo desrespeitado princípio da legalidade.

O princípio da legalidade garante que o cidadão só será obrigado a pagar tributos se houver uma lei que defina qual e quanto tributo a pagar. Dentro do mesmo princípio, o art. 146, inc. III alínea “a” estabelece as prerrogativas de definição legislativa dos tributos, por meio de lei complementar.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (...) (BRASIL,1988)

A lei estabelece o caminho legislativo para a definição de fatos importantes relacionados aos tributos, entre eles o FATO GERADOR, a chamada hipótese de incidência tributária.

Obedecendo ao princípio da legalidade, mais precisamente aos incisos vistos no parágrafo anterior, a lei determinará o fato que será considerado como o evento gerador da obrigação tributária, sem o qual não existirá nenhuma obrigação tributária, por exemplo, o IPVA que é o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor só é devido se em 1º de janeiro do ano calendário a PF ou PJ for proprietária de veículo automotor.

O fato gerador neste caso se aperfeiçoa pela propriedade do veículo automotor e não simplesmente pela posse, é dizer que se o “contribuinte” tem um veículo automotor, mas decide deixá-lo em nome de sua mãe, ele não será contribuinte do imposto, pois a propriedade jurídica não é dele e sim de sua mãe.

Portanto, o princípio da legalidade é fundamental para definir a elisão fiscal porque estabelece que qualquer exigência tributária deve estar expressamente prevista em lei.

A importância do princípio da legalidade na definição de elisão fiscal reside no fato de que a elisão é caracterizada por um comportamento de planejamento tributário que busca minimizar a carga tributária sem violar a lei.

Dentro da mesma visão hermenêutica, Paulo de Barros Carvalho, disserta sobre a importância da legalidade na ótica da elisão fiscal.

A elisão fiscal é uma prática que se insere no campo da legalidade. O contribuinte, ao organizar suas atividades de modo a reduzir o ônus fiscal, não está desrespeitando a lei, mas exercendo seu direito de liberdade econômica e de iniciativa, desde que a conduta adotada esteja dentro dos limites normativos.(CARVALHO, 2015, pág 439)¹⁸

Ao agir dentro dos limites legais, o contribuinte realiza operações econômicas que resultam em menor tributação, aproveitando-se das lacunas, ambiguidades ou ineficiências na legislação tributária. Por isso, a elisão não pode ser considerada ilegal, uma vez que, ao seguir estritamente a lei, o contribuinte não comete infração tributária.

Por outro lado, a evasão fiscal, que é o comportamento contrário, consiste na violação direta da lei para reduzir ou evitar o pagamento de tributos, infringindo o princípio da legalidade.

A legalidade atua como uma linha divisória entre elisão e evasão fiscal porque define claramente os limites do que é juridicamente aceitável no planejamento tributário na perspectiva de punição, e em como tal conduta é rechaçada pelo Fisco, ao qual está buscando aumentar sua arrecadação, sem ter perigo de perdê-la devido a condutas praticadas pelo contribuinte.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

3.3. O Princípio da Livre Iniciativa

O princípio da livre iniciativa é crucial para definir a elisão fiscal porque se fundamenta na liberdade econômica, um direito assegurado pela Constituição que permite aos indivíduos e empresas organizarem suas atividades da forma que melhor lhes convier.

Essa liberdade abrange o direito de planejamento e otimização das operações financeiras, incluindo estratégias para reduzir a carga tributária dentro dos limites legais.

Na prática, isso significa que os contribuintes têm a liberdade de escolher como estruturar suas transações e operações comerciais para minimizar os impostos devidos, desde que suas ações sejam realizadas em conformidade com a legislação vigente.

A elisão fiscal, portanto, é uma expressão direta do exercício da liberdade econômica, pois envolve a utilização de métodos lícitos para reduzir a carga tributária. Ela aproveita lacunas, brechas e oportunidades previstas na legislação para planejar de maneira eficiente as obrigações tributárias, refletindo a liberdade do contribuinte de organizar seus negócios para maximizar o retorno econômico e minimizar os custos, incluindo os fiscais.

Assim, a elisão fiscal é vista como um planejamento tributário estratégico e legítimo, que respeita os princípios da legalidade e da livre iniciativa, ao contrário da evasão fiscal, que envolve fraude e desrespeito às normas tributárias.

Portanto, o princípio da livre iniciativa é fundamental na delimitação da elisão fiscal, pois garante que os contribuintes possam exercer sua liberdade econômica para buscar a otimização fiscal dentro do arcabouço legal, promovendo a eficiência e a competitividade econômica sem violar as normas tributárias.

Sob o prisma do princípio da livre iniciativa, podemos entender que a PF ou PJ não é obrigada em momento algum a ter a propriedade de um veículo automotor para ser contribuinte do IPVA.

É dizer que a pessoa física ou jurídica pode em uma ação de elisão decidir não ter um veículo automotor em função dos altos custos relacionados ao Imposto que só é devido aos proprietários de veículos automotores.

É faculdade de uma empresa, por exemplo, decidir se terá frota de

veículos própria, sendo contribuinte do IPVA e de outros custos, ou se terá um contrato de locação de veículos e não será contribuinte do IPVA.

O princípio da livre iniciativa juntamente com o princípio da legalidade garantem ao cidadão brasileiro e às empresas fazer somente o que a lei determina e não serem obrigados a praticarem nenhum dos fatos geradores definidos em lei somente para serem contribuintes de algum dos tributos sem que o queiram.

Sobre esse entendimento, Hugo de Brito Machado, através da sua obra *Curso de Direito Tributário*, fala sobre a legitimidade da elisão fiscal no prisma da livre iniciativa.

“A elisão fiscal é uma prática legítima, desde que pautada na lei, refletindo o exercício do direito de liberdade econômica e de propriedade garantido pela Constituição. O contribuinte tem o direito de organizar suas atividades de modo a reduzir o ônus tributário, desde que respeite a legalidade e não busque apenas a forma sem conteúdo econômico.”(MACHADO, 2013, pág 134)¹⁹

Falar algo diferente disso é dizer que o Estado tem poderes sobre a nossa iniciativa, sendo, portanto um Estado ditatorial que utilizaria o imposto com fins confiscatórios, algo diametralmente contrário a nossa atual ordem constitucional que veda expressamente a utilização do tributo para o confisco.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

3.4. O Princípio da Segurança Jurídica

Independentemente das diferentes premissas de que partem os referidos autores para analisar a segurança jurídica no Direito Tributário, é ponto incontroverso na doutrina que a segurança jurídica busca assegurar a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de planejar ações futuras e a garantia da não surpresa.

Independentemente das diferentes premissas de que partem os referidos autores para analisar a segurança jurídica no Direito Tributário, é ponto incontroverso na doutrina que a segurança jurídica busca assegurar a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de planejar ações futuras e a garantia da não surpresa, assim, há, nessa conjuntura, inquestionável prestígio do princípio da segurança jurídica.

Segundo as lições de Paulo Ayres Barreto (BARRETO 2016), o sistema jurídico-tributário prestigia, sobremaneira, valores como a segurança jurídica, a certeza no direito e a estrita legalidade, de forma a permitir que o administrado possa antecipar os efeitos de suas ações, assim como evitar, por meio da positivação de comandos normativos mais precisos, arbitrariedades das autoridades administrativas, que agem aplicando regras

Sob esse prisma, partindo do pressuposto de que o ordenamento jurídico tributário prestigia o princípio da segurança jurídica como um de seus pilares, sendo certo, igualmente, que referido princípio se constitui não só como direito, mas também como garantia de concretização de outros direitos e liberdades.

Ainda na linha de pensamento de Paulo Ayres Barreto, em sua obra, *Planejamento tributário: limites normativos*.

Toda a legislação, a partir do Texto Constitucional, opera no sentido de circunscrever ao máximo as possíveis incertezas, eliminando vaguidades e eventuais indeterminações de conceitos e reduzindo, significativamente, o espaço para atuação administrativa de cunho discricionário.(BARRETO, 2016, pág 121)²⁰

Portanto, fica naturalmente evidente que a segurança jurídica é condição

²⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Editora Noeses, 1 Edição, 2016, p. 121.

necessária para que seja garantida ao contribuinte, de fato, autonomia para livremente estruturar seu planejamento tributário.

A possibilidade de planejar ações futuras requer além de um conhecimento prévio do sistema normativo, a certeza de que o ordenamento será devidamente observado, pois apenas assim o contribuinte consegue prever ao máximo o âmbito de atuação das autoridades administrativas, que devem agir em obediência ao princípio da legalidade.

Logo, conclui-se que qualquer posicionamento a ser adotado deve, necessariamente, decorrer de uma análise minuciosa dos valores que norteiam o Sistema Constitucional Tributário vigente, bem como nele se fundamentar.

Noutras palavras, todas as premissas devem ter como ponto de partida a Constituição Federal brasileira. Isso porque o estudo do tema requer que se tenha em vista não só as diversas garantias conferidas ao contribuinte na Carta Magna, como também os princípios constitucionais fixados na Lei Maior, pois são eles que servem de norte para o legislador tributário quanto para a autoridade administrativa e o Judiciário.

4. A DIVERGÊNCIA ENTRE ELISÃO, EVASÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA DOCTRINA BRASILEIRA

No campo do direito tributário, a divergência entre elisão fiscal, evasão fiscal e planejamento tributário tem se mostrado um tema de extraordinária complexidade e relevância prática, sendo um impasse teórico que tem gerado danos ao desenvolvimento saudável da relação do Fisco com o contribuinte.

Esses conceitos, embora frequentemente utilizados de forma intercambiável, possuem implicações jurídicas e operacionais distintas que são cruciais para a correta aplicação das normas tributárias e para a integridade do sistema fiscal.

A correta compreensão e aplicação dessas práticas são essenciais para garantir que o contribuinte se mantenha dentro dos limites da legalidade, evitando a transgressão das normas e assegurando a equidade fiscal.

A elisão fiscal, como um fenômeno legalmente aceito, refere-se a práticas que visam a reduzir a carga tributária mediante a utilização de brechas e oportunidades previstas pelo ordenamento jurídico.

Essas práticas são fundamentadas no princípio da legalidade e são permitidas na medida em que se mantêm dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação tributária.

O planejamento tributário, por sua vez, configura-se como uma estratégia legítima e amplamente recomendada para a otimização da carga tributária, desde que respeite as disposições legais e não transite para o campo da evasão.

A jurisprudência e a doutrina enfatizam a necessidade de transparência e boa-fé na implementação dessas estratégias, destacando a importância de um planejamento que esteja em consonância com o espírito da lei.

Por outro lado, a evasão fiscal é identificada como uma prática ilícita, caracterizada pela utilização de métodos fraudulentos ou enganosos para evitar o pagamento de tributos devidos.

A evasão é tratada como uma violação grave das normas tributárias e é punida com rigor pelo sistema jurídico.

A distinção entre elisão e evasão não se limita apenas às ações concretas, mas também envolve a intenção por trás das práticas adotadas e a conformidade com o espírito da legislação tributária.

Essa distinção é essencial para evitar que práticas aparentemente legítimas sejam confundidas com ações que têm como objetivo a obtenção de benefícios fiscais de forma não autorizada.

Neste contexto, a análise das fronteiras entre elisão fiscal, evasão fiscal e planejamento tributário se torna uma tarefa crucial tanto para a prática tributária quanto para a teoria jurídica.

A doutrina tributária, representada por renomados autores como Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho, oferece uma visão crítica sobre esses conceitos, esclarecendo as nuances e implicações de cada uma dessas práticas.

A jurisprudência, por sua vez, fornece diretrizes adicionais sobre a aplicação das normas e a interpretação das práticas tributárias, ajudando a delinear a linha entre o lícito e o ilícito.

A compreensão dessas diferenças e a aplicação adequada das normas são fundamentais para assegurar a justiça fiscal e a integridade do sistema tributário.

O planejamento tributário é um conceito central na doutrina tributária brasileira, essencial para a compreensão das estratégias utilizadas por contribuintes e empresas para otimizar sua carga fiscal.

A abordagem doutrinária sobre o planejamento tributário é diversificada, com contribuições significativas de autores renomados que oferecem diferentes perspectivas sobre a prática e seus limites. Esses estudiosos ajudam a delinear as fronteiras entre práticas legais e ilícitas, fornecendo uma base teórica robusta para a aplicação do direito tributário.

Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2020), um dos mais respeitados doutrinadores na área, aborda o planejamento tributário como uma ferramenta legítima para a redução da carga fiscal, desde que observados os limites impostos pela legislação.

Segundo tal entendimento, o planejamento tributário é uma necessidade e um direito do contribuinte, desde que este se mantenha dentro dos parâmetros legais estabelecidos pela legislação tributária e não se utilize de métodos que possam ser considerados fraudulentos ou abusivos.

Ele enfatiza a importância de um planejamento transparente e ético, que se baseie na interpretação adequada das normas tributárias, evitando práticas

que possam ser confundidas com evasão fiscal.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, contribui com uma visão detalhada sobre o planejamento tributário, ressaltando sua função na gestão eficiente das obrigações fiscais.

Carvalho (CARVALHO, 2023) argumenta que o planejamento tributário não deve ser visto apenas como um artifício para a redução de impostos, mas como uma prática que deve estar em consonância com o princípio da legalidade e a ética fiscal.

Para ele, o planejamento é uma forma de exercer o direito de pagar menos tributo, desde que seja feito dentro dos limites da lei e com total transparência.

Outro importante doutrinador, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2011), discute a importância do planejamento tributário na estratégia empresarial, destacando que um planejamento tributário bem estruturado pode gerar vantagens competitivas significativas para as empresas, contribuindo para sua sustentabilidade e crescimento econômico.

Paulsen defende que o planejamento tributário é uma prática legítima, desde que não implique em elisão agressiva ou evasão fiscal, e deve ser implementado com base em uma análise criteriosa das normas e regulamentações tributárias.

No entanto, a visão de Ricardo Lobo Torres é mais crítica quanto às possíveis exceções no planejamento tributário.

Segundo Torres, “o planejamento tributário deve ser cuidadosamente monitorado para evitar que estratégias que inicialmente parecem legais se transformem em práticas de elisão agressiva ou evasão fiscal” (TORRES, 2018, pág 873).²¹

Ele alerta que o limite entre planejamento tributário e práticas ilícitas é tênue e exige uma vigilância constante para assegurar que as estratégias adotadas não ultrapassem os limites legais estabelecidos.

Adicionalmente, a visão de Eduardo Sabbag oferece uma perspectiva importante sobre a legalidade do planejamento tributário. Sabbag ressalta que “a prática do planejamento tributário deve sempre buscar a conformidade com os

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal*. São Paulo: Editora Elsevier, 2018.

princípios constitucionais e a legislação vigente, evitando qualquer manobra que possa ser interpretada como abuso de direito” (Sabbag, 2022, pág 941)²²

Para Sabbag, o planejamento tributário deve ser orientado pela ética e pela boa-fé, respeitando as normas e buscando uma administração fiscal eficiente sem transgredir a legalidade.

A doutrina tributária, portanto, fornece uma visão abrangente sobre o planejamento tributário, destacando a importância de se manter dentro dos limites legais e de se adotar práticas transparentes e éticas.

As contribuições de autores como Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Leandro Paulsen, Ricardo Lobo Torres e Eduardo Sabbag ajudam a compreender as nuances do planejamento tributário e a garantir que as práticas adotadas pelos contribuintes estejam alinhadas com os princípios da legalidade e da justiça fiscal.

Em conjunto, essas visões teóricas e práticas formam a base para uma aplicação eficaz e ética das normas tributárias, promovendo a integridade do sistema fiscal e a equidade entre os contribuintes, como uma forma de desenvolver uma e fazer com que o princípio da igualdade não esteja apenas existente na vontade do legislador.

²² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 14 Edição, 2022.

5. A NORMA GERAL ANTIELISIVA

Em 10 de janeiro de 2001 entrou em vigor a LC 104/2001, que introduziu no direito tributário o que alguns denominam de norma geral anti-elisão pela inclusão do parágrafo único ao art. 116 do código tributário nacional com a seguinte redação *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifo nossos) (BRASIL,2001)²³

O art. 116 define o que é o fato gerador, tanto em situação de fato ou em situação de direito. Por exemplo, ter ou não ter a propriedade de um imóvel no dia 1º de janeiro do ano calendário e ser ou não ser contribuinte do IPTU, Imposto Predial e Territorial Urbano, devido por aqueles que possuem a propriedade de um imóvel em área urbana.

Ocorre que o governo, na busca do equilíbrio do orçamento e das contas públicas por meio do aumento da arrecadação, tenta evitar que o contribuinte exerça sua faculdade de livre iniciativa e de planejar suas ações com o objetivo de pagar menos impostos. Para tanto editou o parágrafo único do artigo acima visando evitar a elisão e a evasão, dos tributos.

Em uma primeira leitura do referido fragmento legal a ideia parece simples: a autoridade administrativa arrecadadora dos impostos irá subsumir à lei as ações do contribuinte mesmo quando ele tentar fazer parecer que as suas ações são diferentes do que diz o fato gerador estabelecido em lei. Alguns

²³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em 17/05/2024.

termos inseridos no texto merecem melhor atenção.

A primeira questão a ser posta é a obrigatoriedade de se ter uma lei, ou seja, pura obediência ao princípio da legalidade, para determinar os atos da autoridade administrativa.

Entretanto a lei não pode delegar a uma autoridade administrativa dizer o que é o direito, pois quando o texto diz que a autoridade irá desconsiderar é dizer que o agente irá não considerar o ato objetivo do contribuinte e considerar, ou valorar o seu ato subjetivo, ou ainda, é afirmar que a autoridade administrativa irá interpretar a ação do contribuinte como sendo ou não danosa ao fisco.

Para a doutrina majoritária é considerada a teoria do objetivo econômico da ação do contribuinte e não a exata subsunção da ação à lei. Tal condição fere o princípio da legalidade já abordado neste trabalho e o princípio da divisão dos poderes determinado pela constituição federal que dá competência apenas ao judiciário para interpretar a lei e dizer o que é o direito, tal fato que é dissonante ao

Outra questão abordada no parágrafo único do art.116 do CTN é o requisito subjetivo do tipo. A receita terá que demonstrar a finalidade pretendida pelo contribuinte em dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

O art. 167 do Código Civil Brasileiro diz em verbis:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

(BRASIL,1966)

Em uma primeira leitura temos uma relação ambígua que se vale de termos semelhantes para tratar informações diferentes, induzindo o leitor a uma errada ou incompleta compreensão do artigo. Recorrendo aos verbetes do dicionário Aurélio (AURÉLIO, 2022) a dúvida permanece, pois temos significados parecidos, são eles:

SIMULAR: Verbo transitivo direto.

1. Fingir (o que não é). 2. Aparentar (1).
 3. Reproduzir ou imitar certos aspectos de (situação ou processo), de modo mais ou menos aproximado e controlado. [C.: 1]
- § *si.mu.la.dor* (ô) *adj. sm.*

Exemplo de uso: "Simular uma situação de emergência pode ser útil para treinamento."

DISSIMULAR: Verbo transitivo direto.

1. Ocultar ou encobrir com astúcia; encobrir.
2. Não dar a perceber, calando ou simulando.

Verbo intransitivo.

3. *Não revelar seus sentimentos ou desígnios.* [C.: 1]

§ *dis.si.mu.la.ção* *sf.*; *dis.si.mu.la.do* *adj.sm.*; *dis.si.mu.la.dor* (ô) *adj. sm.*; *dis.si.mu.lá.vel* *adj2g.*

Exemplo de uso: "Dissimular um sentimento."²⁴ (AURÉLIO, 2022)

Por exemplo: o artista simula um estado de alegria ou tristeza que na verdade não existe e não tem nenhuma relação com o seu estado de espírito. O estado simulado trata-se apenas de uma fantasia, não existe aquela "realidade" mostrada. Diferente seria se o mesmo artista estivesse de luto devido a morte de um ente querido muito próximo e tivesse que apresentar uma peça teatral de comédia.

Ele teria que dissimular sua tristeza e simular sua alegria, ou seja, ele teria que esconder um estado real, a tristeza, com um estado irreal, a alegria.

Portanto podemos concluir que na simulação cria-se um estado ou situação que não existe, totalmente irreal com o fim de tentar fazer uma irrealidade parecer real, fingir que algo existe ou aconteceu. Já na dissimulação cria-se um estado ou situação que também não existe, mas com o propósito de esconder uma situação que existe e que não se quer mostrar.

Daí é possível entender o porquê do legislador dizer que se o negócio for simulado, inexistente, fantasma, será considerado nulo, pois não existindo, não existirá também o fato imponível que gerará a obrigação tributária. Mas se na

²⁴ AURÉLIO, B. S. *Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 31. ed. Curitiba: Positivo, 2022.

verdade houve uma dissimulação, digo, um negócio menos gravoso para encobrir um negócio mais gravoso, valerá o negócio mais gravoso se não estiver viciado por outros defeitos.

A dissimulação é uma espécie da simulação, porque dissimular também é fingir e enganar, a diferença é que quando apenas crio uma irrealdade estou simulando, quando simulo uma irrealdade para esconder uma realidade, estou dissimulando, mas em ambos os casos estou fingindo, enganando ou simulando.

O restante do art. 167 do Código Civil Brasileiro expõe questões objetivas para a identificação da simulação que será decidida por um juiz.

Por fim, e não menos importante, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) destaca a obediência ao princípio da legalidade tributária, um dos pilares fundamentais do sistema tributário brasileiro.

O parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que “a autoridade administrativa, ao aplicar a legislação tributária, deve observar o que for estabelecido em lei sobre o fato gerador da obrigação tributária, e deve seguir os princípios e normas que regem a atividade tributária”. Isso implica que todo o procedimento relacionado à aplicação da legislação tributária precisa estar devidamente regulamentado por lei para ter plena eficácia.

Essa disposição reflete a importância de que a aplicação das normas tributárias seja realizada dentro dos limites estabelecidos pela legislação, garantindo que as ações administrativas sejam transparentes e fundamentadas na lei. A obediência ao princípio da legalidade assegura que os contribuintes sejam tratados de forma justa e que as autoridades fiscais não ultrapassem os limites da sua competência.

Observa-se que a lei, em muitos aspectos, acaba repetindo ações e conceitos já abordados e protegidos por outros diplomas legais existentes.

Em vez de introduzir uma abordagem inovadora ou específica para o combate à elisão fiscal, a nova lei parece se sobrepor e redundar em relação a disposições já presentes no ordenamento jurídico. Além disso, a Norma Geral Anti-Elisão parece promover ações e interpretações que são inadequadas para o papel reservado às autoridades administrativas, acabando por gerar pouco progresso hermenêutico dentro da diferenciação perante o campo da elisão e evasão fiscal.

A Constituição Federal confere exclusivamente ao Poder Judiciário a

competência para processar e julgar de forma definitiva e vinculante às questões jurídicas, incluindo aquelas relacionadas à definição e aplicação das normas tributárias. Dessa forma, a atuação dos servidores públicos e das autoridades administrativas deve respeitar os limites e competências estabelecidos pela Constituição, evitando a tomada de decisões que sejam desprovidas de uma base legal clara e que se sobreponham ao papel do Judiciário.

Portanto, ao analisar o parágrafo único do art. 116 do CTN, concluímos que ele se configura mais como uma norma anti-evasão do que anti-elisão.

O foco do parágrafo único é coibir a ação daqueles que buscam reduzir a carga tributária não por meio de planejamentos tributários lícitos, mas por meio de práticas que já são consideradas fraudulentas e criminosas, como a dissimulação.

A dissimulação refere-se à prática de esconder ou ocultar a verdadeira natureza dos atos ou negócios jurídicos, o que caracteriza uma tentativa de enganar a fiscalização e elidir o pagamento de tributos de maneira ilícita.

Em síntese, a Norma Geral Anti-Elisão deve ser vista como uma extensão das normas já existentes que visam combater a evasão fiscal, em vez de introduzir um novo e efetivo mecanismo de combate à elisão fiscal.

A sua aplicação deve ser cuidadosa e sempre respeitar o princípio da legalidade e os limites estabelecidos pela Constituição Federal, garantindo que as ações contra práticas evasivas sejam realizadas de forma justa e em conformidade com o ordenamento jurídico.

5.1. A dupla ótica doutrinária

Por final, dentro desta visão conceitual, ainda existem correntes divergentes sobre a chamada norma anti-elisão, que na verdade, com a máxima vênia àqueles que divergem, deveria ser chamada lei anti-evasão.

Segundo André Luiz Carvalho Estrella, em sua obra, *NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN*²⁵, existem pelo menos duas correntes doutrinárias a respeito do problema da Lei geral Anti-Elisão.

Sobre os que são contra a norma geral anti elisão, essa corrente argumenta que a introdução de uma Lei Geral Antielisão pode prejudicar a segurança jurídica e a liberdade dos contribuintes para organizar seus negócios de maneira eficiente e legal.

Defensores dessa corrente sustentam que a elisão fiscal é uma prática legítima de planejamento tributário, desde que seja realizada dentro dos limites da lei.

Eles acreditam que uma lei anti-elisão de caráter geral poderia ampliar excessivamente o poder discricionário das autoridades fiscais, resultando em um ambiente de incerteza para os contribuintes.

Os dois autores que são frequentemente citados como defensores dessa visão, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2015) e Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2020), argumentaram que o direito tributário deve ser pautado pela estrita legalidade e que normas de interpretação subjetivas poderiam violar os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, assim, tornando-se uma ameaça latente ao progresso hermenêutico e finalístico do Direito Tributário.

Ademais, é elencado por Hugo de Brito Machado a aplicação da norma geral antielisiva aos moldes do princípio da legalidade, sendo a hipótese de incidência de relação pendular.

“Por tais razões o princípio da legalidade tem sido concebido pela doutrina como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária, tendo essa concepção doutrinária sido incorporada pelo CTN, que o explicitou em seu art 97, estabelecendo

²⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN*. Revista Jurídica Virtual. Brasília. Vol. 3. nov. 2001. Edição n. 30. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/906/892>

que somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, **a definição de fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo**” (grifo nosso) (MACHADO, 2022, pág 342)

Sobre os que são a favor da norma geral anti elisão, defendem que tal medida é necessária para combater abusos e práticas artificiais utilizadas para evitar o pagamento de tributos devidos.

Os defensores dessa corrente acreditam que a elisão fiscal, quando realizada de maneira abusiva ou com o único objetivo de evitar o pagamento de impostos sem propósito econômico ou substância econômica real, deve ser combatida por meio de legislação específica.

Essa abordagem visa proteger o sistema tributário e garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa entre todos os contribuintes.

Os dois autores que são frequentemente citados como defensores dessa visão, Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2018) e Marco Aurélio Greco (GRECO, 2011)²⁶, são defensores dessa visão, apoiando a ideia de que uma lei geral anti-elisão é necessária para fechar lacunas legais e garantir que a tributação ocorra conforme a verdadeira capacidade econômica dos contribuintes.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

5.2. A visão da jurisprudência: Importância e uniformização como procedimento

No entanto, devemos examinar e verificar a ótica da jurisprudência sobre o planejamento tributário, a elisão fiscal e a evasão fiscal, tendo em vista que reflete um campo de intenso debate e desenvolvimento no direito tributário. A jurisprudência desempenha um papel crucial ao moldar a forma como os conceitos são interpretados e aplicados no sistema legal.

Esse papel não se restringe apenas a decidir casos específicos, mas também a influenciar a forma como a legislação é entendida e aplicada em práticas tributárias cotidianas.

A interpretação judicial busca assegurar que as práticas tributárias estejam em conformidade com o espírito das leis e a vontade do legislador, bem como os princípios constitucionais, equilibrando a necessidade de garantir a arrecadação justa de tributos com a promoção de um ambiente fiscal eficiente e competitivo.

Uma das principais preocupações da jurisprudência é distinguir entre o planejamento tributário legítimo e a evasão fiscal. O planejamento tributário é amplamente aceito como uma ferramenta legítima, desde que realizado dentro dos limites legais e sem a intenção de contornar as normas de forma abusiva.

A jurisprudência busca garantir que estratégias elaboradas para reduzir a carga tributária não sejam utilizadas como meios para fraudar ou evitar o cumprimento das obrigações fiscais.

Assim, os tribunais frequentemente enfrentam o desafio de avaliar se as práticas adotadas por contribuintes são, de fato, um exercício válido do planejamento tributário ou se estão cruzando a linha para práticas de elisão fiscal, que podem ser interpretadas como estratégias de evasão.

Por fim, os tribunais devem avaliar constantemente as novas práticas e ajustar suas interpretações para garantir que o sistema tributário permaneça justo e eficaz.

Essa evolução contínua ajuda a manter a integridade do sistema fiscal e a assegurar que as normas tributárias estejam em sintonia com as mudanças na economia e nas práticas comerciais.

Ademais, a dificuldade jurisprudencial em definir a diferença entre elisão e

evasão fiscal é um tema de complexidade crescente, particularmente sob o prisma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, a aplicação prática e a interpretação deste dispositivo têm gerado uma série de desafios e controvérsias na jurisprudência.

Um dos principais desafios é a definição clara e objetiva dos limites entre elisão e evasão fiscal. No entanto, a linha que separa essas duas práticas pode ser tênue e frequentemente se sobrepõem em situações práticas.

A jurisprudência tem enfrentado dificuldades em discernir quando uma estratégia de planejamento tributário, apesar de tecnicamente legal, pode ser considerada evasiva se sua principal finalidade for a redução artificial da carga tributária.

Além disso, o parágrafo único do artigo 116 estabelece uma premissa que pode ser interpretada de maneira ampla ou restrita, dependendo do contexto. A expressão "atividade ou operações destinadas à elisão ou evasão fiscal" não define claramente os critérios que distinguem essas práticas, deixando espaço para interpretações divergentes.

Assim, os tribunais frequentemente precisam lidar com casos onde as operações podem ser vistas tanto como uma forma legítima de planejamento tributário quanto como uma tentativa de evasão dissimulada. Isso gera uma dificuldade adicional em estabelecer precedentes consistentes e em aplicar a lei de maneira uniforme.

Os tribunais, então, enfrentam o desafio de equilibrar a necessidade de garantir a integridade do sistema tributário com a proteção do planejamento tributário legítimo.

Esse equilíbrio é complexo, pois envolve não apenas a interpretação das normas legais, mas também a consideração de princípios constitucionais, como a capacidade contributiva e a equidade tributária.

Isso força os tribunais a constantemente revisar e atualizar suas interpretações, o que pode ser um processo lento e, por vezes, controverso.

Portanto, a necessidade de uma distinção clara entre práticas legítimas de planejamento tributário e atividades evasivas continua a ser um desafio para o sistema jurídico, exigindo uma abordagem cuidadosa para garantir a justiça e a equidade fiscal.

Diante dessa função necessária da jurisprudência, podemos dissertar

sobre a sua necessidade e importância em uniformização, como uma alternativa para a instauração de um procedimento eficiente, justo e sobretudo seguro.

No entanto, para que consigamos seguir com a análise, devemos entender se a uniformização da jurisprudência segue como um instituto processual de recurso ou não.

De um ponto de vista totalmente normativo, tendo em conta sujeitos legitimados para exercitar o recurso, diríamos que é uma norma atribuída ao poder jurídico a alguém invalidar uma decisão judicial que lhe acarrete prejuízos jurídicos.

Dessa forma, José de Albuquerque Rocha, em sua obra, *O procedimento da uniformização da jurisprudência*, cita que a uniformização é, também, um conjunto de normas que outorgam poderes jurídicos a certos sujeitos para produzirem consequências de Direito.

No entanto, cita a diferenciação da uniformização jurisprudencial perante os institutos da ação e recurso, com base na questão hermenêutica envolvida ao qual é apreciado cada instituto.

Todavia, distingue-se da ação e do recurso. Com efeito, as normas que compõem o instituto em debate **conferem poderes a um grupo de indivíduos, que inclusive alguns estranhos ao litígio, para produzirem um pronunciamento sobre o Direito em abstrato**, quando a respeito de sua interpretação houver divergência enquanto que, na ação e no recurso, às normas adjudicam poderes às pessoas interessadas para pedirem uma decisão em relação a um caso concreto, ou a modificação da decisão. **Assim, qualquer que seja o ângulo da visão do problema, a solução é idêntica**: o procedimento em tela não é recurso, mas incidente que ocorre em julgamento da 2ª instância. (grifo nossos) (ROCHA, 1977, pág 101)²⁷.

Ou seja, em raciocínio bem equivalente, é uma solução pacificadora a plena tentativa de uniformização da jurisprudência em todos os graus, seja ele em esfera administrativa, pelo CARF, seja pela esfera judiciária, pelo Supremo Tribunal Federal ou Supremo Tribunal de Justiça como uma tentativa de criação de procedimento.

Essa distinção anteriormente citada, sugere que a uniformização da

²⁷ ROCHA, José de Albuquerque, *O Procedimento da uniformização da jurisprudência*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977.

jurisprudência não se enquadra nas categorias tradicionais de ação ou recurso, mas sim como um procedimento próprio e autônomo.

Ele se caracteriza por ser um incidente processual que ocorre durante o julgamento em segunda instância, com o objetivo de harmonizar a interpretação do Direito, garantindo assim a previsibilidade e a segurança jurídica.

Portanto, dentro desse entendimento, apoia-se a ideia de que a uniformização da jurisprudência é, de fato, um procedimento específico dentro do sistema judiciário, destinado a resolver divergências interpretativas.

5.3. A MP 66/2002: Conceito, aplicação e consequências

Em 30.8.2002, foi publicada a Medida Provisória nº 66 (BRASIL, 2002) que teve como objetivo promover uma "minirreforma tributária". A medida tratou de diversos assuntos, tais como o fim da cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público ("PIS/PASEP"), a compensação de créditos fiscais, o pagamento e parcelamento de débitos tributários federais, e claro, uma positivação sobre como deveria ser executado a interpretação da norma geral antielisão.

No entanto, analisaremos aqui somente as disposições que regulam a possibilidade de o fisco vir a desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte, que é justamente um polo ativo quando se trata da tentativa do Fisco em regular e positivar o parágrafo único do Art 116 (BRASIL, 1966), do CTN.

Até a publicação da MP 66/2002, contudo, tal parágrafo único não poderia ser aplicado pois uma de suas próprias disposições previa a necessidade de lei ordinária estabelecer os procedimentos a serem observados para a desconsideração dos 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.

Portanto, para que consigamos visualizar essa tentativa legislativa, perante o polo Ativo (Fisco) e Passivo (Contribuinte) da relação tributária, podemos analisar a letra da lei e seu alcance positivo, bem como suas consequências diretas.

Para que seja feita essa contemplação de alcance, devemos realizar uma vista aprofundada dentro da seção "PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO", mais especificamente os Arts 13 e 14, tendo em vista sua tentativa de delimitação hermenêutica da aplicação da Norma Geral Anti-elisão.

O artigo 13 da MP 66/2002 (BRASIL, 2002) praticamente repete o texto do artigo 116 do CTN, estabelecendo que poderão ser desconsiderados pelo Fisco os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a **finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária** serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente (...).

Parágrafo único. O disposto neste artigo **não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (grifo nossos) (BRASIL, 2002)²⁸

Esclarece, contudo, preliminarmente, que os atos ou negócios jurídicos a que se refere não são aqueles que implicam a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a MP 66/2002 eliminou os questionamentos antes existentes quanto ao significado do verbo "dissimular" e quanto ao alcance da norma, deixando claro que esta não se refere a atos simulados (conforme defendia grande parte da doutrina até então) e que se pretende de fato combater diretamente as práticas de planejamento tributário.

A letra do artigo 14 da MP 66/2002 corrobora esse entendimento, dispondo que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento, ou ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

“Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

- I - falta de propósito negocial; ou
- II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico

²⁸ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm Acesso em 17/05/2024.

indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.” (BRASIL, 2002)

Dessa forma, a MP 66/2002, definiu “critérios” aos quais seriam aplicados o procedimento normativo e hermenêutico do que seria permitido ou proibido perante as práticas de planejamento tributário.

Visto que para cometer esse avanço perante a definição de procedimento, o legislador para desenvolver a fundamentação dessa lei teve que desconsiderar a existência de princípios fundamentais para o direito tributário, que já foram comentados de sua importância, tais como: princípio da legalidade, da segurança jurídica e da livre iniciativa.

Como se pode observar, a redação é contraditória, pois não parece lógico combater atos ou negócios jurídicos dissimulados que não tenham sido realizados com dolo, fraude ou simulação.

Provavelmente, em reconhecimento à má redação daquele texto normativo, os dispositivos mencionados foram excluídos quando a Medida Provisória 66/2002 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Dessa forma, atualmente não existe regulamentação legal no Brasil que aborda uma norma geral antielisiva, e nunca houve uma tentativa de apaziguamento hermenêutico promovido pelo fisco, para junto da sociedade, criar um ambiente próspero de pleno desenvolvimento econômico saudável no que tange às práticas de ações de elisão fiscal.

Isso demonstra a lacuna existente no ordenamento jurídico brasileiro no que diz respeito ao controle da elusão fiscal, o que evidencia a necessidade urgente de criação de uma regra desse tipo.

Ademais, verifica-se que pela sua não conversão em lei, e em como comentado anteriormente, a falta de esforços do fisco, este último tem apenas promovido julgamentos com teses interpretativas descabidas sobre o que é uma prática do contribuinte considerada abuso de direito ou planejamento tributário lícito.

Portanto, é essencial adotar uma abordagem reflexiva ao analisar a prática hermenêutica tanto do Fisco quanto dos tribunais judiciais.

Isso significa observar como as autoridades fiscais e o Judiciário interpretam e aplicam as normas tributárias, especialmente em casos que

envolvem a elisão fiscal.

A maneira como essas interpretações são realizadas pode revelar se as atuais práticas oferecem a previsibilidade e a coerência necessárias para assegurar a conformidade e a justiça tributária. Somente por meio dessa análise cuidadosa podemos identificar as lacunas ou excessos nas abordagens interpretativas que podem gerar insegurança jurídica para os contribuintes e para o próprio Estado.

Com base nessa compreensão, torna-se possível avaliar a necessidade de formalizar um procedimento que possa garantir maior segurança jurídica.

A formalização de um processo específico para a análise e resolução de casos de elisão fiscal, por exemplo, poderia reduzir a subjetividade nas decisões e criar padrões claros a serem seguidos tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes.

Isso contribuiria para uma aplicação mais uniforme das normas tributárias, diminuindo o risco de decisões contraditórias ou arbitrárias que possam minar a confiança no sistema tributário.

Assim, a criação de um procedimento formalizado seria um passo importante para fortalecer a segurança jurídica e garantir que o sistema jurídico tributário funcione de maneira justa e crie um ambiente saudável principalmente para as empresas que atuam no Brasil.

6. A EVOLUÇÃO INTERPRETATIVA DA NORMA ANTIELISIVA NOS TRIBUNAIS

A jurisprudência brasileira sobre elisão e evasão fiscal passou por uma evolução significativa, refletindo uma mudança de perspectiva sobre o que é considerado aceitável em termos de planejamento tributário.

Nos primeiros anos do novo milênio, tendo em vista a introdução dos “procedimentos” pela MP 66/2002, as decisões judiciais tendiam a ser embasadas na legalidade formal das operações realizadas pelos contribuintes, tendo em vista a promulgação de tal “procedimento” ir aos moldes do princípio da legalidade.

Essa postura era baseada na interpretação estrita das normas tributárias, que permitia aos contribuintes explorar brechas legais para reduzir a carga tributária, desde que não houvesse ilegalidade explícita.

Essa evolução foi acompanhada pela promulgação de leis que reforçaram o poder das autoridades fiscais de desconsiderar atos e negócios jurídicos que fossem considerados dissimuladores, como a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001.

Com essa nova ferramenta, o Judiciário passou a examinar mais profundamente a intenção econômica por trás das operações, distinguindo entre práticas legítimas de planejamento tributário e aquelas que configuram elisão abusiva ou evasão, porém sem a aplicação de um procedimento a priori que foi positivado.

Portanto, iremos visualizar como está a visão hermenêutica sobre tais institutos, dentro do ramo administrativo, pela visão do CARF, e dentro do ramo judicial, pela visão dos tribunais, nos anos recentes e em como está sua tendência evolutiva.

Esse movimento vai ser fundamental para entender como está a aplicação de tal procedimento do parágrafo único, tendo em vista sua necessidade de regulamentação via lei complementar.

Portanto, ao analisarmos profundamente a jurisprudência pátria sobre tal assunto, iremos desenvolver o ponto comentado anteriormente sobre sua uniformização como procedimento.

6.1. A jurisprudência do CARF

A seguir, a título de exemplo, analisaremos dois casos bem ilustrativos de como o CARF passou a valorar alguns arranjos societários como indesejados pelo ordenamento, dentro de uma visão ampla e pragmática, afastando seus efeitos no campo tributário sem necessariamente adentrar no mérito de sua licitude, o que demandaria infundáveis discussões jurídicas.

Caso emblemático da novel interpretação do CARF envolveu a empresa MMX²⁹, onde o relatório fiscal detalhou pormenorizadamente os complexos e sucessivos atos praticados pelo contribuinte na tentativa única de evitar a tributação de IRPJ e CSLL em montante superior ao pretendido pela legislação tributária.

Em resumo, a operação envolveu a transferência de participação societária para outra pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico, localizada em um país que não tributa a renda em transações internacionais, por um valor significativamente inferior ao que essa mesma participação foi posteriormente vendida a terceiros, sem qualquer propósito comercial plausível, exceto o de evitar a tributação.

No entendimento da autoridade lançadora, por meio do acórdão proferido pelo CARF, entende-se que:

O "**planejamento tributário**" utilizado não se refere a negócios empresariais, a única finalidade foi de, através de diversos atos constitutivos, **praticar simulação**, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto, que pode ser sintetizada nas seguintes premissas: Primeira, ter a posse de bens ativos de grande potencial de valorização; Segunda, a venda de ativos por valor superior ao custo gera ganho de capital, tributável; Terceira, os ganhos de capital dos fundos de investimentos estabelecidos no exterior e regularmente legalizados na CVM Comissão de Valores Mobiliários, estão isentos de impostos por operações na bolsa de valores; Quarta, a subscrição de ações com ágio não é fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Conclusão: 1) **Basta criar um fundo investidor no exterior e alienar os bens ativos através deste fundo e ficar livre da tributação;** 2) **Basta dar roupagem de subscrição de ações com ágio a uma operação de**

²⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Segunda Câmara – Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1102-001.073. Processo n. 16.327.720430/2012-41, Recorrente Ferrara participações S.A., Recorrida Fazenda Nacional, Relator José Evandre de Carvalho Araújo, DF, 8 de abril de 2014. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em 25 de Agosto de 2024.

compra e venda de ativos, para que esta não seja alcançada pela incidência do imposto. Se assim fosse, não haveria tributação dos ganhos de capital nas alienações de participações societárias. Os criadores desse "planejamento" tiveram tanta certeza da impunidade que não observaram para o fato de que a estratégia utilizada é uma fórmula forjada, fraudulenta, simulada, que não tem poderes para elidir a tributação. **Não existe proporcionalidade nos ganhos financeiros de um fundo de investimento que não tem a finalidade de aplicar em capital produtivo.**

Não existe precedente no mercado financeiro para uma aplicação num período menor que dois anos ter um ganho de capital tão grande. Tal rentabilidade não existe, o que ocorreu foi uma simulação de diversos atos de constituição de empresas com a finalidade de fraudar o fisco (**grifos nossos**) (CARF, 2014, p. 12)

No voto vencedor, o Relator também atribuiu efetividade ao art. 116, parágrafo único, do CTN, defendendo ser esta a interpretação “que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas” (CARF, 2014, p. 1-2).

Mais adiante, expõe longa e didaticamente sua opção interpretativa:

Nesse sentido, interpretar-se o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar no 104/2001, da forma defendida pela ora recorrente, significaria uma autorização para que os grandes contribuintes deixassem de cumprir, ao menos até a promulgação da lei ordinária (e já se vão quase 14 anos de omissão legislativa no âmbito federal), o seu **dever fundamental de pagar tributos**, mediante a adoção de **planejamentos tributários abusivos**. Seria assim uma inovação legislativa com vista a **impedir** que o fisco coibisse o ilícito, já que, como ressalta Torres, **o combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica já existia mesmo antes do advento da norma em questão.**

Além de não se coadunar com o dever fundamental da pagar tributos, tal interpretação também constitui uma **afronta ao princípio da capacidade contributiva**, insculpido no art. 145, § 1o, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de **recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais** permanece inalterado.

É de se em conta, ainda, que a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como a **boa-fé** e a **função social do contrato**, repudiando, por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares. Em assim sendo, também aqui a interpretação defendida pela recorrente não se harmoniza com a Constituição na medida em que, segundo ela, enquanto não for promulgada a lei ordinária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, o Fisco estaria impedido de coibir práticas abusivas perpetradas pelos grandes contribuintes.

Por tudo o que foi dito, das duas interpretações possíveis para o art. 116, parágrafo único, do CTN, aquela que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas (valores da boa-fé e da função social do contrato), é sem dúvida aquela defendida pelo professor Ricardo lobo Torres (**grifos nossos**) (CARF, 2014, p. 28-29).

É interessante notar a complexa e detalhada interpretação sistemática realizada pelo julgador, que abrange desde a consideração de valores constitucionais, como a capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar tributos, até a análise dos impactos dos princípios da boa-fé e da função social dos contratos em outros subsistemas jurídicos, especificamente o tributário.

Outro caso bastante interessante, foi o que ocorreu entre o fisco e a rede Globo, pelo processo N 16682.721028/201587³⁰, em que a empresa de comunicação mantinha em seu corpo funcional dezenas de profissionais como jornalistas, apresentadores, atores, autores, comentaristas, dentre outros, trabalhando com todas as características próprias das relações de emprego, perfazendo mais de 400 pessoas jurídicas diferentes.

Nesse caso, vemos mm tipo de planejamento tributário muito controvertido e que há alguns anos já vem sendo apreciado pelo CARF é o arranjo denominado “pejotização”, que consiste na contratação de pessoas físicas para prestação de serviços na qualidade de pessoas jurídicas, com vistas à economia tributária e de encargos trabalhistas.

O fato é que, embora permitido por Lei, muitas vezes esse modelo de negócio não se desenvolve como prestação de serviços por parte da PJ, antes configurando uma efetiva relação empregatícia entre o titular da PJ e a empresa tomadora, a justificar a incidência de contribuições previdenciárias prevista no art. 195 da CF/1988 e art. 22 da Lei nº. 8.212/91.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (BRASIL, 1991)

³⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Quarta Câmara – Segunda Seção de Julgamento. Acórdão nº 2402-006.976. Processo n. 16.682.721028/2015-87, Recorrente Globo Comunicação e Participações S/A., Recorrida Fazenda Nacional, Relator Denny Medeiros da Silva, DF, 13 de fevereiro de 2019. Disponível em <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2019/03/4a68c13ae06b25200b51980cb1bbf45b.pdf>

Isto porque, durante atividade fiscalizatória, em vez dos elementos da prestação de serviços (relação de independência e autonomia), constata-se a presença concomitante dos elementos formadores da relação de emprego (pessoalidade, habitualidade, onerosidade, subordinação e alteridade) previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, justificando a desconsideração do arranjo negocial.

Art. 3º - Considera-se empregado toda **pessoa física** que prestar serviços de natureza **não eventual** a empregador, sob a **dependência** deste e **mediante salário** (grifos nossos) (BRASIL, 1967)³¹.

O caso que reavivou a discussão sobre “pejotização” envolveu a Rede Globo de Televisão, que tramitou na Segunda Turma Ordinária, da Quarta Câmara, da Segunda Seção, onde, ao final, restou mantida cobrança de contribuições previdenciárias devidas em virtude do reconhecimento de vínculo empregatício pela autoridade fiscal da Receita Federal do Brasil.

Nas palavras do Relator, entende-se a não comprovação de sua relação eventual ou não subordinada.

Conforme se observa, dadas as atividades desenvolvidas pela recorrente [Globo] e a natureza dos serviços contratados, não parece verossímil que os prestadores tenham trabalhado com autonomia e independência, sem se submeterem às diretrizes empresariais da Recorrente e ao seu poder de direção, de fiscalização e disciplinar (CARF, 2019, p. 25).

Inicialmente, cabe ressaltar que o Conselheiro Relator adotou a tese da efetividade da regra do art. 116, § único do CTN e a desnecessidade de sua regulamentação para que haja a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos pela autoridade fiscal, rejeitando alegação do contribuinte em sentido contrário.

Todavia, com arrimo no processo dialético de construção do conhecimento jurídico, ousou discordar dessas autoridades e das demais que trilham o mesmo caminho, sendo que, para tal, empregou duas linhas de argumentação: (i) a redação do dispositivo em comento e (ii) a análise dos demais dispositivos legais que amparam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos. Quanto à redação do parágrafo único do art. 116, **obervo que tal dispositivo, em verdade, confirma (ratifica) a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela**

³¹BRASIL. Lei nº 5.452, de 1 de maio de 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm.

autoridade administrativa (tributária), e que a sua parte final apenas determina a observância da descon sideração a procedimentos que, por ventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária.

À luz desse entendimento e tomando emprestada a classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva, podemos dizer que tal dispositivo infraconstitucional possui eficácia contida, ou seja, apresenta total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Desse modo, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

Sobre as normas de eficácia contidas, esclarece José Afonso da Silva:

A peculiaridade das normas de eficácia contida configurase nos seguintes pontos: I – São normas que, em regra, solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão a uma legislação futura; mas o apelo ao legislador ordinário visa a restringir-lhes a plenitude da eficácia regulamentando os direitos subjetivos que delas decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos. II – Enquanto o legislador ordinário a normação restritiva, sua eficácia será plena; nisso também diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a interferência do legislador ordinário, em relação a estas, tem o escopo de lhes conferir plena eficácia e aplicabilidade concreta e positiva. III – São de aplicabilidade direta e imediata, visto que o legislador constituinte deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam. IV – Algumas dessas normas já contém um conceito ético juridicizado (bons costumes, ordem pública etc.), como valor societário ou político a preservar, que implica a limitação de sua eficácia. V – Sua eficácia pode ainda ser afastada pela incidência de outras normas constitucionais, se ocorrerem certos pressupostos de fato (estado de sítio, por exemplo) (..)

Portanto, no cenário que se apresenta, além dos demais dispositivos que dão suporte à descon sideração de atos e negócios jurídicos, entendemos que o parágrafo único do art. 116 se mostra, sim, apto a legitimar a descon sideração. (grifos nossos) (CARF, 2019, p. 18-21)

Além disso, a contratação se entende por ser irregular, se por meio da “pejotização” é almejado executar uma forma de planejamento tributário, acabando por não promover a contribuição tributária e previdenciária.

A análise do conteúdo dos instrumentos contratuais selecionados, conforme mencionado, revelou que a Globo se organizou administrativa e financeiramente para cumprir seus objetivos sociais reduzindo obrigações tributárias e trabalhistas, ao contratar irregularmente

centenas de profissionais qualificados, com a interposição de pessoas jurídicas, para prestarem serviços diretamente relacionados à sua atividade fim, quando, na verdade, tais profissionais exerciam suas atividades na condição de segurados empregados, e sobre cujas remunerações incidem contribuições sociais previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros). (CARF, 2019, p. 11).

Tal análise, quando realizada, deverá necessariamente considerar a compatibilização do Instituto com o espírito simplificador e flexibilizador da recente Reforma Trabalhista, avaliando também os prejuízos que a prática traz à arrecadação previdenciária, especialmente no contexto das atuais discussões legislativas voltadas para a resolução da grave crise fiscal.

O exame das decisões do CARF demonstra que o contencioso administrativo-tributário federal tem acolhido disputas bilionárias entre Fisco e contribuintes relacionadas ao planejamento tributário.

Isso ocorre porque, geralmente, são os grandes contribuintes, tanto pessoas físicas quanto grandes empresas ou grupos econômicos, que possuem condições de utilizar tais estratégias.

6.2. Comentários sobre as decisões do CARF

Embora a jurisprudência administrativa federal sobre planejamento tributário já esteja consolidada, adotando uma visão mais ampla em que os atos societários e contábeis são avaliados de forma holística e em consonância com os valores constitucionais..

As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) têm gerado importantes discussões no âmbito do planejamento tributário e da aplicação de normas antielisivas.

O CARF, ao julgar casos envolvendo temas como simulação e elisão fiscal, frequentemente adota uma abordagem técnica, buscando equilibrar o interesse do fisco e o direito dos contribuintes de planejarem suas obrigações tributárias de forma lícita.

Do ponto de vista doutrinário, a interpretação das decisões do CARF deve ser analisada à luz de conceitos consolidados sobre elisão, evasão e simulação.

Logo, não podemos afastar o progresso jurisprudencial realizado, pela crítica doutrinária, pois na visão de Paulo de Barros Carvalho, ainda há plena discussão sobre a legalidade da aplicação do parágrafo único.

Em síntese: sem lei anterior que descreva o fato imponible não nasce obrigação tributária (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa também não surge obrigação tributária (princípio da tipicidade); e, havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei (princípio da tipicidade). São condições necessárias para o estabelecimento de vínculo tributário válido. O desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário (CARVALHO, 2016, p. 587).³²

Quanto à imposição de penalidade tributária, o CARF, em regra, tem retirado efeitos tributários dos atos sem imputar crime ou atribuir multa qualificada, prevalecendo o entendimento do art. 149 do CTN onde “apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade do direito, configuram “operações simuladas””(CARVALHO, 2016, p. 592).

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Prevalência da substância sobre a forma. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 569-599.

A questão, no entanto, ainda está longe de uma resolução definitiva, e os debates doutrinários continuam intensos, evidenciados pelas recentes tentativas de avanço na legislação sobre o assunto.

Como observado anteriormente, contribuintes e o fisco seguem em lados opostos, com os primeiros defendendo a Livre Iniciativa, enquanto o fisco sustenta a importância da Solidariedade Social.

7. CONCLUSÃO

Quando vamos dissertar sobre a diversidade hermenêutica entre elisão fiscal e evasão fiscal à luz do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), conseguimos entender o problema, visto que a própria doutrina não urge uníssonos.

O parágrafo único do artigo 116, ao tratar da distinção entre elisão e evasão, tem gerado uma série de interpretações divergentes, evidenciando uma confusão que permeia a jurisprudência e a prática tributária.

A falta de uma definição clara e objetiva tem levado a uma aplicação inconsistente das normas, comprometendo a previsibilidade e a segurança jurídica para contribuintes e administradores fiscais.

Os princípios constitucionais tributários, como o da capacidade contributiva, a legalidade e a isonomia, devem guiar a interpretação e a aplicação das normas tributárias.

No entanto, a falta de uma linha distintiva precisa entre elisão e evasão muitas vezes coloca esses princípios em conflito, dificultando a harmonização das práticas fiscais com os valores constitucionais.

Enquanto a elisão fiscal busca otimizar a carga tributária de forma lícita e planejada, a evasão fiscal é caracterizada por práticas fraudulentas que violam o espírito da lei. A sobreposição e a confusão entre esses conceitos têm levado a decisões judiciais que, muitas vezes, não refletem adequadamente os princípios constitucionais.

O panorama atual destaca a necessidade urgente de uma atuação mais célere e precisa do judiciário para resolver a questão da elisão e evasão fiscal. O processo judicial, quando lento e incerto, não só prejudica a confiança dos contribuintes na justiça fiscal, mas também dificulta a administração tributária na aplicação das normas.

A criação de precedentes claros e consistentes é fundamental para assegurar que as práticas fiscais sejam devidamente regulamentadas e que os contribuintes possam planejar suas atividades com segurança e previsibilidade.

Além disso, uma definição mais precisa sobre o que constitui elisão e evasão fiscal ajudaria a evitar o tratamento desigual entre contribuintes e a promover uma maior equidade no sistema tributário.

A confusão atual frequentemente resulta em discricionariedade excessiva na aplicação das leis, o que pode levar a decisões que não são sempre justas ou coerentes. Portanto, a necessidade de uma coisa julgada mais eficiente é fundamental para estabelecer uma jurisprudência uniforme e confiável.

Para alcançar essa clareza, é crucial que haja um esforço coordenado entre o legislador, o judiciário e a administração tributária, especificamente o CARF, para que consigam realizar revisão das normas existentes, bem como a elaboração de orientações claras e precisas sobre a aplicação do artigo 116 do CTN, pode contribuir para uma melhor compreensão e diferenciação entre elisão e evasão fiscal.

Essa revisão deve considerar as práticas atuais de planejamento tributário e as estratégias de evasão, garantindo que as normas se adequem às realidades econômicas e jurídicas contemporâneas.

Em suma, a diversidade hermenêutica entre elisão fiscal e evasão fiscal e a aplicação do artigo 116 do CTN refletem uma necessidade crítica de maior clareza e eficácia no sistema tributário brasileiro.

A busca por uma atuação judicial mais célere e acertada não apenas aprimoraria a segurança jurídica, mas também promoveria uma administração tributária mais justa e equitativa.

A solução para esses desafios passa por um esforço contínuo para definir claramente os limites entre práticas legais e ilícitas, garantindo, assim, um ambiente fiscal mais transparente e previsível.

Por exemplo, a simulação, especificamente, é um tema que não possui uma pacificação plena na jurisprudência no que tange sua aplicação do parágrafo único do Art 116, pois envolve a análise da intenção por trás das operações fiscais.

Isso requer uma apreciação mais profunda dos elementos subjetivos e da realidade econômica das transações, o que varia caso a caso.

A falta de uniformidade nas decisões pode levar a interpretações divergentes, abrindo margem para controvérsias e incertezas para os contribuintes, que podem, inadvertidamente, ser penalizados por decisões contraditórias.

Nesse contexto, uma atuação mais intensa dos tribunais superiores, como o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF), na

uniformização do entendimento sobre a simulação e outros temas complexos, contribuiria para uma interpretação mais coerente e harmônica.

A padronização de precedentes, a partir de decisões vinculantes, orientaria tanto os contribuintes quanto à administração tributária, reduzindo litígios e assegurando uma maior estabilidade no ordenamento jurídico tributário.

Além disso, a uniformização também seria um instrumento relevante para o combate a abusos por parte de agentes fiscais, que podem interpretar de forma arbitrária determinados planejamentos tributários, classificando-os como simulações sem uma base sólida em jurisprudências bem definidas.

Essa necessidade é acentuada diante da crescente complexidade das operações econômicas no âmbito globalizado, o que torna essencial uma jurisprudência clara e uniforme para todos os envolvidos no sistema tributário.

Portanto, conclui-se que por mais que não seja promulgada a legislação complementar que regerá o parágrafo único, faz-se necessário algum instituto para renascer o princípio da segurança jurídica, que foi esquecido pelo fisco, e esse instituto pode ser a uniformização jurisprudencial em matéria dos tribunais judiciais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em : 17/05/2024.

BRASIL. LC 104 de 10/01/2001. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em 17/05/2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em 17/05/2024.

BRASIL. Lei nº 5.452, de 1 de maio de 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 17/05/2024.

BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em 17/05/2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 2402-006.976. Processo n. 16.682.721028/2015-87, Recorrente Globo Comunicação e Participações S/A., Recorrida Fazenda Nacional, Relator Denny Medeiros da Silva, DF. Disponível em <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2019/03/4a68c13ae06b25200b51980cb1bbf45b.pdf>. Acesso em : 17/05/2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1402-002.295. Processo n. 16561.720155/2013-73. Recorrente HEINZ BRASIL S.A. Recorrida Fazenda Nacional, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, DF. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27/07/2024

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Segunda Câmara – Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1102-001.073. Processo n. 16.327.720430/2012-41, Recorrente Ferrara participações S.A., Recorrida Fazenda Nacional, Relator José Evandre de Carvalho Araújo, DF,. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 25/05/2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. Recurso Especial n. 1561442. <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221561442%22%29+ou+%28RESP+adj+%221561442%22%29.suce>. Acesso em: 27/07/2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial n.1561442. <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221561442%22%29+ou+%28RESP+adj+%221561442%22%29.suce>. Acesso em: 27/07/2024

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. Revista Jurídica Virtual. Brasília. Vol. 3. nov. 2001. Edição n. 30. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/906/892>

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Processo, 20 edição, 2018.

TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*.. São Paulo: Editora RT, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Juspodvim, 41 edição, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Juspodvim, 42 edição, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. São Paulo: Editora Almedina, 4 Edição 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 33 edição, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 112-113.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Prevalência da substância sobre a forma. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 569-599.

ROCHA, José de Albuquerque, *O Procedimento da uniformização da jurisprudência*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977.

SALGADO, Hélio. *A Justiça Fiscal e a Evasão Tributária*. São Paulo: Editora Jurídica, 2021.

AURÉLIO, B. S. *Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 31. ed. Curitiba: Positivo, 2022.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 14 Edição, 2022.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*, . São Paulo: Editora Noeses, 1 Edição, 2016, p. 121.

PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, São Paulo, 13 Edição, 2011.