

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMA GERAL ANTIELISIVA

Mariana Esteves da SILVA<sup>1</sup>  
José Maria ZANUTO<sup>2</sup>

**RESUMO:** No presente trabalho, realizou-se inicialmente uma abordagem sobre as noções gerais do Planejamento Tributário. Mais adiante, tratou-se da elisão fiscal, com o fim de estabelecer seu conceito e efetuar a análise de seus princípios, bem como a sua influência na redução da carga tributária. Em seguida, tratou-se da evasão fiscal através de seu conceito, assim como da simulação fiscal. Por fim, abordou-se a norma geral antielisiva trazendo considerações gerais sobre a mesma.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Simulação Fiscal. Norma Geral Antielisiva.

## 1 INTRODUÇÃO

Hodiernamente, existe uma grande divergência na doutrina com relação a possibilidade do contribuinte interpretar a norma tributária com o fim de beneficiá-lo, seja para reduzir a carga tributária ou até mesmo para eximí-la por todo.

Assim, se faz imprescindível, por meio dos métodos: histórico, dedutivo e o hipotético-dedutivo, um estudo detalhado do que consiste o planejamento tributário, sua distinção do termo elisão fiscal e os princípios atinentes a este, e, por conseguinte da expressão evasão fiscal, que constitui um ilícito tributário.

---

<sup>1</sup> Discente do 1º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. mariana@trevisanadv.com.br.

<sup>2</sup> Docente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Especialista em Direito Tributário pelas Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente Orientador do trabalho.

E ainda, sobre o parágrafo único, do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que adveio através da Lei Complementar 104/2001, conhecida por “Norma Geral Antielisiva”.

## **2 Noções Gerais de Planejamento Tributário**

O planejamento tributário consiste em um estudo cuja finalidade é orientar a conduta do contribuinte com o objetivo de economizar tributos. Nesse caso, as condutas a serem praticadas podem ser lícitas ou ilícitas.

Dessa forma, o planejamento tributário, enquanto orientação, mesmo prevendo condutas ilícitas não poderá ser considerado ilícito, o mesmo se dá em outras searas do Direito, assim como no Direito Penal, onde planejar um crime não constitui ilícito penal, este somente surgirá quando for colocada em prática a intenção de cometê-lo.

Deve-se evidenciar que o planejamento tributário trata-se se uma interpretação do ordenamento jurídico. Segundo Gustavo da Silva Amaral (2004, p. 74) “o objetivo precípua do planejamento tributário é o de traçar caminhos possíveis e economicamente mais benéficos para a organização ou reestruturação de negócios”.

Sendo assim, o ato de planejamento tributário consiste na análise de possibilidades para orientar a conduta de economizar tributos, em alguns casos como meio de implementação de uma atividade social em um determinado grupo empresarial, sejam elas: cisão, consórcio, *join venture*, entre outras. Por fim, apontar tais possibilidades e o ônus que podem gerados por elas denomina-se planejamento.

Com relação à elisão fiscal, que estudaremos com maior profundidade no próximo tópico, pode-se dizer que o planejamento tributário, “servirá como um mote à realização do ato capaz de irradiar efeito elisivo, entretanto nunca se confundirá, quer em seu aspecto dinâmico, quer em seu aspecto estático, com ele” (AMARAL, 2004, pg. 74).

Sendo assim, chega-se a conclusão que o ato de planejar pode ser entendido como uma forma de elisão, mas não com esta propriamente dita, que possui um aspecto mais abrangente.

Por fim, o planejamento tributário no direito brasileiro apesar de algumas divergências, não poderá ser entendido como algo ilícito. Isso porque, não se pode considerar ilícita a conduta do contribuinte, de ao menos tentar, reduzir a elevada carga tributária ao qual é submetido, o que já se verificou no presente trabalho, é uma das maiores do mundo.

A seguir poderá se observar que assim como em outros ramos do Direito, a conduta omissiva, ou seja, simplesmente não pagar os tributos devidos, poderá ser considerada ilícita, todavia a conduta comissiva de praticar atos ao quais se busque licitamente economizar tributos, em regra não poderá ser considerada uma fraude ao fisco, isto é, uma conduta ilícita, chegando-se a elisão fiscal.

## **2.1 Elisão Fiscal**

Nesse tópico, se buscará definir um conceito para elisão fiscal, assim como os sujeitos aptos para praticar tal ato, entre outros aspectos. Ademais, demonstrar-se-à os princípios atinentes a elisão fiscal.

Por conseguinte, se estudará a elisão fiscal e a sua vinculação com a redução da carga tributária.

### **2.1.1 Conceito**

Primeiramente, para definir um conceito de elisão deve-se considerar o aspecto licitude/ilicitude dos meios utilizados para atingir a economia fiscal.

Sendo assim, temos que a elisão decorre de um ato jurídico lícito, ou seja, que não infringe a norma constitucional ou os preceitos definidos no Código

Tributário Nacional. Enquanto isso, a economia fiscal decorrente de atos considerados ilícitos será denominada evasão fiscal.

Ainda quanto ao termo elisão, temos que observar que, segundo o entendimento doutrinário ao qual se recorre pode-se admitir vários significados, sejam estes: ato jurídico, conduta e planejamento tributário.

Para aqueles doutrinadores que preconizam o termo elisão com o significado de ato jurídico, como por exemplo, Antônio Roberto Sampaio Dória (Amaral apud Dória, 2004, pg. 58), este será entendido como um ato consumado, ou seja, um ato jurídico consumado que provocou a elisão.

Entretanto, este entendimento parece-nos ser equivocado, pois um ato jurídico consumado não poderá ser considerado elisão. Ademais, assegurar que a elisão consiste em um ato jurídico depende de uma construção hermenêutica, através do estudo detalhado da fenomenologia da economia fiscal lícita.

Por outro lado, para aqueles estudiosos que tratam a elisão como uma ação, esta, por sua vez, será uma conduta praticada pelo sujeito passivo tributário com o fim de reduzir a carga tributária incidente em determinada operação.

Nesse contexto, para o doutrinador Roque Antônio Carrazza (1999, pg. 228) “elisão fiscal pode ser definida como conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento”.

Então, considerando-se elisão como uma conduta faz-se necessário analisar os procedimentos que contornam a ação de elidir, sejam eles: a realização do ato jurídico lícito; e ainda, que conduzam a um efeito fiscal reduzido, ou mesmo inexistente, ao qual deverá suportar o contribuinte.

Segundo Gustavo da Silva Amaral (2004, pg. 60):

Não se pode falar em elisão tributária sem que se tenha realizado uma ação lícita. Por outro lado, não podemos identificar com precisão quais os tipos de ações lícitas que podem irradiar efeitos elisivos, já que esse efeito surgirá não em razão da ação em si mesma considerada, mas em função de um contexto em que, uma vez introduzida a ação concreta “x”, gera uma carga fiscal mais benéfica.

Finalmente, verifica-se que a elisão pode ser considerada uma ação qualificada através do resultado, como por exemplo, no caso de uma fusão entre empresas, que, por si mesma, não deverá ser considerada como uma forma de elisão fiscal. Contudo, analisada conjuntamente com outros fatores, que, por conseguinte gerar economia fiscal ocasionará uma ação elisiva.

Por fim, para aqueles autores que entendem o termo “elisão” por planejamento tributário, conforme já observado anteriormente, este advém de atos jurídicos comissivos, lícitos ou ilícitos, que tem por objetivo a economia fiscal. No entanto, a elisão fiscal surge de atos jurídicos lícitos, comissivos ou omissivos, cuja finalidade também será a economia fiscal.

Enfim, pode-se concluir que o planejamento tributário, em alguns casos, será considerado como uma conduta elisiva, todavia o inverso não é verdadeiro. Isto porque, sendo o planejamento tributário um estudo ou uma interpretação da norma jurídica tributária, com o fim de reduzir ou eximir a carga de tributos incidentes ao contribuinte, enquanto este não se situar no plano fático, não poderá ser considerado como uma conduta elisiva.

### **2.1.2 Princípios relacionados à elisão fiscal**

Para o presente trabalho, assim em outros estudos que se propõem a transmitir uma idéia, é *mister* a importância da análise dos princípios, que tratam-se de uma ferramenta hermenêutica, utilizados como forma de argumentação jurídica. No que se refere à elisão fiscal também se faz necessário o estudo dos fundamentos jurídicos que estruturam tal conduta, bem como os valores que se agregam a ela.

### **2.1.2.1 Princípio da segurança jurídica**

O princípio da segurança jurídica no direito brasileiro, visa trazer maior estabilidade e previsibilidade das conseqüências jurídicas praticadas pela sociedade.

Este princípio se realiza por meio de regras constitucionais e infraconstitucionais, tendo em vista garantir a possibilidade de planejamento dos atos pelos indivíduos, não somente na esfera tributária, como também em outros ramos do Direito.

O indivíduo, por sua vez, necessita de uma garantia que os atos por ele praticados serão difundidos na medida em que está previsto pelo ato legislativo, pois ao contrário, não realizaria a conduta ou, se assim fizesse não poderia tomar as devidas precauções.

Sendo assim, pode dizer que o respeito à coisa julgada, bem como ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido são limites que implementam a segurança jurídica. Isto porque, a legalidade advém como uma regra constitucional que sempre acompanha a segurança jurídica.

Nesse contexto, pode-se concluir que a distinção entre legalidade e liberdade é bastante tênue, pois não existiria uma sem a outra. Assim, não haveria lugar para o contribuinte planejar as suas condutas, sem que existisse a norma para delimitar os efeitos que tal conduta ocasionaria.

Por fim, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se a tipicidade fechada, ou seja, onde o legislador deve delimitar minuciosamente todos os elementos que constituem um tributo, bem como as chamadas obrigações acessórias, com o objetivo de assegurar ao contribuinte, e também ao Estado a validade e a eficácia deste tributo.

### 2.1.2.2 Princípio da igualdade

Conforme já discutido anteriormente, refere-se o princípio da igualdade ao disposto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, que preconiza um tratamento igual àqueles que são substancialmente iguais, e diferente aos que são diferentes, na medida em que desiguam.

Não distanciando dessa premissa mas, com enfoque na elisão fiscal, o referido princípio estará intimamente relacionado à capacidade contributiva. Isso porque, o princípio assume uma dupla função: de exigir que o contribuinte se manifeste quanto a sua riqueza; e obrigar ao legislador que se utilize dessa manifestação para elaborar um parâmetro de constituição do tributo.

Nesse ditame, a capacidade contributiva em sua dimensão normativa implica ao sistema cobrar o mesmo tributo de pessoas distintas, desde que estas embora não materialmente na mesma situação, realizem formalmente semelhante fato presuntivo de riqueza.

Como exemplo, podemos obter (AMARAL, 2004, pg. 54):

A empresa "A" que no mês de maio de 2001 obteve um faturamento mensal de R\$ 100,00. No mesmo período, a empresa "B" obteve o mesmo faturamento. As duas, portanto, estavam sujeitas à mesma carga tributária, suponhamos R\$ 10,00. Entretanto, a primeira é uma grande indústria deficitária e a segunda uma empresa de prestação de serviços com apenas um funcionário, altamente lucrativa. Ambas, embora materialmente em situações bastante distintas, sofreram o mesmo impacto fiscal, pois formalmente (por meio de seleção de hipótese legal) encontram-se sob a mesma situação.

Finalmente, pode-se entender que o conceito de capacidade contributiva formal viabiliza a elisão fiscal. No entanto, se adotarmos a capacidade contributiva material não será possível falar-se em elisão fiscal.

### **2.1.2.3 Princípio da livre iniciativa**

O princípio da livre iniciativa está preconizado no artigo 1º, inciso IV e artigo 170, da Constituição Federal. Embora, este princípio seja utilizado com maior evidência no direito empresarial, no que tange ao direito tributário estará relacionado à “norma geral antielisiva”.

O princípio supracitado tem como finalidade garantir o livre desempenho das atividades empresariais, o que a norma antielisiva, em tese, não busca suprimir, desconsiderando-se as hipóteses previstas no artigo 116, § 1º, do Código Tributário Nacional, que analisaremos oportunamente.

Outrossim, cabe salientar que a “livre iniciativa” está condicionada às restrições, ou limitações de todos e quaisquer ramos do direito, conforme a situação que se preveja.

Ademais, segundo Gustavo da Silva Amaral (2004, pg. 56):

Em que pesem as limitações à livre iniciativa, esta permanece produzindo seu efeito, qual seja o de autorizar a escolha de uma das atividades empresariais lícitas, impondo ao empresário o seu exercício segundo os limites legais a que tal atividade está sujeita.

Por fim, assim como em outras searas do direito a livre iniciativa está presente no direito tributário, contudo considerando os outros princípios atinentes a elisão fiscal, esta deverá ser mitigada com o objetivo de primar-se pela segurança jurídica e a igualdade entre os indivíduos.

### **2.1.3 Elisão e redução da carga tributária**

Cabe, nesse tópico, ressaltar que a redução da carga tributária, por si só, não poderá ser considerada como elisão fiscal. Pois, admitindo-se que a redução da carga tributária será um volume de tributos previstos para incidir sobre



determinada atividade específica, somente o legislador está autorizado a reduzir ou aumentar a carga tributária.

Assim como, quando entende-se que a carga fiscal decorre da realização de ato jurídico tributário, praticado pelo legislador, com o fim de reduzir a referida carga.

Nesse contexto, pode-se ainda incluir a hipótese onde o contribuinte por meio de atos ilícitos ocasiona a redução da carga tributária, como por exemplo, alterando o valor constante na nota fiscal.

Todavia, qual sejam as hipóteses apresentadas, em nenhuma delas se verifica a ação elisiva. Isso porque, nas duas primeiras hipóteses o sujeito que tem a capacidade para reduzir ou aumentar a carga tributária será o legislador, e na terceira, mesmo quando o sujeito será o contribuinte, a redução da carga surge após a verificação do fato jurídico tributário, não existindo forma do contribuinte reduzi-la licitamente.

## **2.2 Evasão Fiscal**

Trata-se a evasão fiscal do oposto da elisão fiscal, ou seja, enquanto que em uma se busca a economia fiscal por meio de atos jurídicos lícitos, na outra os meios utilizados serão, em regra, ilícitos.

Para este trabalho, o estudo de um conceito para evasão fiscal faz-se imprescindível, pois é através dela que surgem as condutas do contribuinte, que tem por objetivo fraudar o fisco, e ademais, conforme já disposto, também prejudicar os seus concorrentes, como por exemplo, a sonegação que será discutida no próximo capítulo.

### **2.2.1 Conceito**

A evasão fiscal, como disposto anteriormente, trata-se da conduta inversa à elisão fiscal. Sendo assim, considerar-se-á evasão fiscal a prática de uma conduta pelo contribuinte, seja ela, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar do cumprimento de uma obrigação tributária.

Segundo Gustavo da Silva Amaral (2004, pg. 75) será considerada evasão fiscal a conduta omissiva do contribuinte, enquanto que a conduta comissiva será considerada elisão fiscal. Dessa forma, não será considerada lícita nenhuma conduta omissiva, como por exemplo, o descumprimento de um dever.

Por fim, evasão fiscal, ou seja, a prática do contribuinte de evadir-se de uma obrigação tributária, independente do meio que se refutará para tal, será ilícito, devendo o Estado através de seu poder coercitivo e dos meios jurídicos cabíveis penalizá-lo, através de multas, juros, entre outros meios.

### **2.2.2 Simulação fiscal**

Em apertada síntese pode-se definir simulação conforme dispõe o artigo 167, § 1º, do Código Civil de 2002:

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.

Dessa forma, não cabe diferenciar a simulação civil da simulação fiscal, pois trata-se esta de uma só, contudo, ressalta-se que assim o fazem alguns doutrinadores.

Outrossim, resta salientar que para que haja simulação são necessários outros requisitos, bem como a divergência intencional entre a vontade e a declaração; a existência de um pacto simulatório e por fim, o propósito de enganar terceiros.

Com o advento da Lei Complementar 104/2001, que estudaremos com maiores detalhes no próximo tópico, somente foi autorizado ao Fisco, em primeira análise, conhecer diretamente a simulação, declarando, de ofício, o defeito constante do ato jurídico e, assim tributando, por meio do lançamento, a realidade oculta pelo contribuinte.

Todavia, caberá ao Poder Judiciário, se for provocado, nos termos artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal – Princípio da Universalidade da Jurisdição - exercer o controle da legalidade ou ilegalidade aludida.

### **2.3 Considerações Gerais sobre a Norma Geral Antielisiva**

Primeiramente, cabe salientar que a Norma Geral Antielisiva adveio com a Lei Complementar 114/2001 que acrescentou o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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 ordinária.

Nesse sentido, pode-se compreender a partir da análise deste dispositivo que, poderá a autoridade administrativa desconsiderar os negócios

jurídicos praticados pelo contribuinte, quando aquela, por sua vez, entender que tal negócio foi praticado com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

No tocante a generalidade da norma antielisiva, esta poderá ser entendida como a quantidade de destinatários que suportam o comando normativo. Entretanto, o significado mais indicado será aquele em que o termo “geral” assume a acepção da abrangência de um número maior de situações elisivas, ou seja, a uma maior amplitude da hipótese normativa.

Com relação ao termo dissimular, apesar de várias divergências quanto ao sentido mais indicado, entende-se que na seara do direito tributário, este termo assume a acepção de algo mascarado, oculto, mediante simulação relativa. Portanto, trata-se de algo ilícito.

Todavia, a regra não ampliou o campo dos atos ilícitos, não se aplicando enfim, o termo elisiva.

Cabe salientar ainda que, embora muito próxima a simulação, já estudada anteriormente, esta não se confunde com a fraude à lei, uma vez que somente será considerado fraude quando se pratica determinado ato, de tal maneira que, eventualmente poderá ser aplicada outra regra jurídica, deixando-se, por fim, de aplicar a regra jurídica fraudada.

Sendo assim, a fraude à lei está restrita aos casos de simulação, pois não há espaço para que esta seja aplicada nos atos elisivos. Por fim, pode-se concluir que a fraude à lei ocorrerá por meio da simulação, entretanto não será em todos os casos que a simulação poderá ser considerada como fraude à lei.

Outrossim, faz-se importante destacar as três principais correntes que interpretam o artigo 116, parágrafo único, do Código tributário Nacional. A primeira trata-se de uma corrente exegética onde o referido dispositivo autoriza o agente fiscal “legislar” diante do caso concreto, o que, por sua vez, infringiria o princípio da legalidade e da divisão dos poderes, ambos presentes na Constituição Federal.

A segunda corrente, entretanto, interpreta o aludido dispositivo como uma norma relativa aos atos de simulação fiscal, motivo pelo qual haveria plena compatibilidade entre este entendimento e a Constituição Federal de 1988, tornando-se então a corrente majoritária.

Finalmente, a terceira corrente considera o referido dispositivo como uma norma antielisiva, portanto, capaz de bloquear a prática de atos ou negócios jurídicos que atinjam o fim elisivo. Para estes, o termo dissimular equivale ao abuso de direito, a fraude à lei e o negócio jurídico indireto.

Por fim, a proposta de combate do planejamento tributário por meio do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional deverá ser analisada com ressalvas. Isso porque, interpretando o verbo dissimular como uma forma de modificação da realidade, cabe ao fisco comprovar a intenção do contribuinte de transparecer uma situação diversa daquela verificada na realidade, devendo ser respeitadas as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Segundo Gustavo da Silva Amaral (2004, pg. 106):

Calha notar que, apesar do alvoroço pirotécnico empreendido pelo Governo Federal no sentido de que estaria criando uma norma geral “antielisiva” para acabar com operações que estariam “lesando os cofres públicos”, não foi isso, na prática, que foi aprovado pelo Congresso Nacional.

Tal fato se enquadra muito bem no já mencionado efeito simbólico de algumas leis que, quer pela forma de sua composição, quer por pretender implementar soluções que estão além das possibilidades do direito, deixam de produzir efeitos jurídicos para servir apenas ao discurso e recurso retórico para o sistema político.

Por último, independente da análise que se faça do aludido dispositivo, a referida regra ainda está pendente de eficácia jurídica, tendo em vista que a sua aplicação ficou condicionada aos procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária. Entretanto, isso não impede o fisco de aplicar a referida norma, confrontando com o princípio da legalidade, da livre iniciativa do empreendedor, bem como da igualdade e da segurança jurídica, institutos estes que preconizam a possibilidade do contribuinte planejar, ou melhor, analisar a norma tributária com o fim de beneficiar-se, por meio da economia tributária.

### 3 CONCLUSÃO

Em que pese, a intenção dos legisladores de criar uma norma geral antielisiva, essa idéia não foi bem sucedida. Isso porque, utilizou-se o legislador de um dispositivo que trata da evasão fiscal para restringir as hipóteses de elisão fiscal.

Ademais, cabe ressaltar que não é ilícita a conduta do contribuinte de economizar tributos, pois diante da elevada carga tributária ao qual nos deparamos, na maioria dos casos, este é um dos principais fatores de desestimulação de permanência em um mercado formal.

Todavia, não cabe ao contribuinte sob pretexto de economizar tributos praticar atos ilícitos, como por exemplo, a simulação ou a sonegação, pois tais condutas não prejudicam somente o Estado através do desfalque dos cofres públicos, como também a sociedade em geral que necessita desses recursos para obter uma saúde de qualidade, educação, segurança, garantias estas previstas na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, passa-se a estudar no próximo capítulo mais uma conduta evasiva, seja ela a sonegação fiscal, bem como outros aspectos relacionados a esta.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva*. Porto Alegre: IOB – Thomson, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Comentários ao Código Tributário Nacional. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13. ed. rev. ampl. e atual São Paulo: Ed. Malheiros, 1999.

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 13. ed., rev., aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.