

ELISÃO E EVASÃO FISCAL: O TÊNUE LIMITE ENTRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A FRAUDE À LEI

TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION: THE THIN BOUNDARY BETWEEN TAX PLANNING AND FRAUD TO THE LAW

Carolina Barbosa Marques¹

Resumo: O tema do presente artigo tem sido objetivo de reiteradas discussões administrativas e judiciais, dada a dificuldade de delimitar os limites e identificar as características entre elisão fiscal, evasão fiscal e planejamento tributário. Nota-se, portanto, que a discussão central do tema é exatamente quanto a definição de elisão fiscal e evasão fiscal e seus limites, pois elas não são unânimes pela doutrina. Esta indefinição é tão gravosa que prejudica a própria determinação de um critério padrão (fixo, e que

seja seguro) para a distinguir a fraude da elisão fiscal, pois, ao menos em tese, tendo o contribuinte legitimamente afastado a obrigação tributária, sua conduta deverá ser respeitada pelo Fisco, que não poderá puni-lo.

Assim, levanta-se inicialmente a hipótese de que o único critério seguro atualmente – mas ainda assim não completamente, dadas suas excessões – para distinguir e identificar se os atos praticados tratam-se de elisão ou evasão fiscal, é verificar se os atos para evitar, retardar ou

¹ Especialista em Direito e Processo Tributário

diminuiu o pagamento do tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Como hipótese secundária, trabalha-se a ideia de que a própria norma antielisiva e anti-evasiva é quem causa a confusão na distinção entre os conceitos, vez que impõe a tributação a qualquer custo, impedindo o livre planejamento tributário. Dessa forma, o breve estudo busca conhecer e entender estes limites com base nas jurisprudências mais recentes e opiniões de consagrados juristas na esfera tributária, sem que se deixe de observar os já consagrados conceitos de Direito Tributário, que serão tomados como alicerce para apontar quais seriam as decisões estratégicas tributárias mais adequadas a auxiliar no sucesso de uma empresa – ou colocá-la em risco. Adicionalmente, o presente artigo objetiva analisar os limites

do planejamento tributário, especialmente suas formas, evasão e elisão fiscal, assim como criticar a norma antielisiva, disposta no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Planejamento Tributário. Limites Tributários. Estratégicas Tributárias. Crimes Tributários.

Abstract: The subject of this article has been the object of repeated administrative and judicial discussions, given the difficulty of delimiting the limits and identifying the characteristics between tax avoidance, tax evasion and tax planning. It should be noted, therefore, that the central discussion of the topic is exactly how the definition of tax avoidance and tax evasion and its limits, since they are not unanimous by the

doctrine. This lack of definition is so serious that it undermines the very determination of a standard (fixed, and safe) criterion to distinguish fraud from fiscal elision, since, at least in theory, since the taxpayer legitimately removes the tax obligation, his conduct must be respected by the Treasury, which can not punish him.

Thus, the hypothesis is initially raised that the only safe criterion currently - but not yet completely, given its exceptions - to distinguish and identify whether the acts practiced deal with tax evasion or avoidance, is to verify if the acts to avoid, delaying or diminishing the payment of the tax were practiced before or after the occurrence of the taxable event.

As a secondary hypothesis, the idea is that the anti-circumvention and anti-evasive norm itself causes confusion in the distinc-

tion between concepts, since it imposes taxation at all costs, preventing free tax planning. Thus, the brief study seeks to know and understand these limits based on the latest jurisprudence and opinions of established jurists in the tax sphere, without neglecting to observe the already established concepts of Tax Law, which will be taken as a basis to indicate which would be the most appropriate tax strategic decisions to aid in the success of a company - or put it at risk. In addition, this article aims to analyze the limits of tax planning, especially its forms, tax evasion and tax avoidance, as well as criticizing the anti-tax rule, set forth in article 116, sole paragraph of the National Tax Code.

Keywords: Tax Elision. Tax evasion. Tax Planning. Tax Limits. Strategic Taxes. Tax Crimes.

INTRODUÇÃO

Considerando que a finalidade dos tributos é a transformação do mesmo em benefícios, observa-se que o sistema tributário brasileiro possui diversos tipos de tributos com alto grau de complexidade, dada a constante alteração de leis e das interpretações - sejam elas judiciais ou administrativas -, bem como as diversas obrigações acessórias a serem cumpridas.

Por meio da máquina pública e por força de lei, os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) se veem obrigados a pagar seus tributos e, assim, pretende-se neste estudo apresentar alguns cenários e estratégias com foco nos contribuintes pessoa jurídica, demonstrando a relevância do adequado planejamento tributário a elas.

Dessa forma, para que

um empresa possa alcançar bons níveis de competitividade mercadológica e manter-se em contínuo crescimento de faturamento, é imprescindível que essa empresa tenha técnicas e conhecimento consistentes quanto à prática de elisão fiscal e os benefícios que ela pode trazer, bem como deve ser capaz de observar seus limites, pois a capacidade de identificar o limite entre elisão fiscal e evasão fiscal é determinante para o sucesso de uma empresa – ou para o seu fracasso.

Neste sentido, o planejamento tributário busca basicamente diminuir os custos e aumentar os lucros de um empresa. Para tanto, existem diversas ferramentas a se utilizar, muitas delas fundamentadas em jurisprudências ou lacunas legais, o que torna seu estudo e identificação muito complexo, vez que se busca pagar sempre o mínimo possí-

vel por um tributo, observando o limite da legalidade e atendo-se aos limites para que a estratégia adotada não se configure evasão fiscal, sob pena de punição por irregularidades ou mesmo pela prática de crimes tributários, que ocorrem muitas vezes por um planejamento tributário inadequado ou por falta de conhecimento técnico dos limites deste.

OS CONCEITOS DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Elisão fiscal é uma estratégia de planejamento tributário inteligente e completamente legal, que visa diminuir os impactos da alta carga tributária de determinado tributo e/ou, postergar o seu pagamento, antes da ocorrência de seus fatos geradores e sempre fundamentado nas disposições do ordenamento jurí-

dico, respeitando seus limites.

Já a evasão fiscal trata-se, numa definição bastante amadora, de extrapolar a elisão fiscal, de exceder ao que seria o planejamento tributário com a utilização estratégica da elisão fiscal. Assim, ao invés de buscar diminuir os impactos da carga tributária e planejar a ocorrência dos fatos gerados para que aconteçam em momentos mais vantajosos, a evasão fiscal busca burlar o sistema tributário nacional, escapando/fugindo ao pagamento dos tributos estipulados em lei mesmo – em regra - após a efetiva ocorrência dos fatos gerados. Trata-se, portanto, de utilização de estratégias ilegais e fraudulentas para esquivar-se do pagamento dos tributos obrigatórios. Numa alusão à obra de Silvia Cipollina, o doutrinador Hermes Marcelo Huck menciona com relação à elisão fiscal:

(...) elidir a norma tributária é contorná-la, aperfeiçoando sua forma de origem civilista, pela escola de tipos contratuais ou construções negociais complexas, cuja finalidade única ou principal seja a de reduzir (até zero) a respectiva carga tributária (HUCK, 1997, p. 22, grifos não originais).

Neste mesmo sentido, defende Sacha Calmon Navarro Coêlho que “a economia de tributos, por meios lícitos, é tão legítima como a economia de salários, pois ambos são custos, sendo dever do administrador minimizar custos e elevar lucros” (COÊLHO, 2007, p. 23).

Assim, substancialmente, a elisão fiscal é lícita, pois busca o planejamento tributário em regra antes da ocorrência

do fato gerador (exceção para o Imposto de Renda), enquanto a evasão fiscal é ilícita, pois visa a esconder das autoridades competentes a ocorrência de determinado fato gerador, em regra após a sua ocorrência (exceção para as notas fiscais fraudulentas)¹.

PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL E SEUS CRITÉRIOS PARA DISTINÇÃO

Considerando que há uma tênue diferença capaz de distinguir elisão e evasão fiscal, serão abordados no presente artigo os dois critérios principais para sua distinção, quais sejam, a própria licitude dos atos praticados e o critério cronológico.

¹ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf> - Acesso em 16/07/2018.

Quanto ao critério cronológico, que trata do momento da ocorrência do próprio fato gerador, este marca o momento temporal capaz de determinar a licitude – ou a falta dela – no ato praticado. Segundo este critério, que talvez seja o mais importante de todos, é necessária uma análise minuciosa capaz de dizer se as estratégias utilizadas para diminuir ou postergar o pagamento de determinado tributo foram praticadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador que gera a obrigação tributária, determinando se os atos foram lícitos ou não.

A obrigação tributária só surge com a ocorrência do fato gerador e é por essa razão que elisão fiscal praticada antes dessa ocorrência é lícita, afinal, como o fato gerador ainda não havia se materializado, não existia também a obrigação tributária de pagar o tributo. Neste mesmo

sentido, dispõe o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 113, parágrafo primeiro que “a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (grifo nosso).

Neste contexto é que se explica o motivo de a elisão fiscal ser permitida pelo ordenamento jurídico, pois ela é realizada antes da ocorrência do fato gerador, quando ainda sequer há relação fiscal com o contribuinte. Dessa forma é que se fala na elisão fiscal como ferramenta de planejamento tributário, vez que essa estratégia é utilizada antes de qualquer ocorrência de fato gerador, fazendo com que o contribuinte sequer integre qualquer quadro de relação fiscal.

Assim entende também

Hermes Huck, que numa interpretação do posicionamento de Narciso Amorós mencionou que: “(...) a elisão é não entrar na relação fiscal, enquanto a evasão consiste em dela sair, após ter entrado” (HUCK, 1997, p. 28).

Essa análise quanto ao critério cronológico como meio de determinar se o ato foi elisão ou evasão fiscal torna-se ainda mais claro se verificarmos a origem das terminologias na língua inglesa. No direito americano temos o tax avoidance e o tax evasion que correspondem, respectivamente, à elisão e à evasão do direito brasileiro. Dessa maneira, é possível observar que o termo avoidance é uma derivação do verbo avoid, que significa evitar, que justifica a essência da elisão fiscal, que é evitar a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, a inclusão do contribuinte em uma relação fiscal. Sobre essa

análise dos termos em sua origem na língua inglesa, escreveu Anônio Roberto Sampaio Dória:

Reservaremos o termo fraude e evasão para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os de elisão ou economia fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador essa opção corresponde essencialmente à dicotomia de nítidos contornos, adotada no direito americano, entre tax evasion e tax avoidance, sendo, aliás, em língua inglesa muito mais expressivo e rico de significados o termo avoidance do que, em português, seu equivalente elisão, expressão peregrina que preenche, canhestamente, o vácuo deixado pela deficiência eufôni-

ca de substantivos derivados do verbo evitar (salvo evitação ou evitamento fiscal) (DÓRIA, 1997, p.46)

Quanto ao segundo critério, referente à licitude dos meios utilizados, reafirma-se que a elisão fiscal é uma estratégia completamente lícita e que se preocupa em encontrar meios legais para alcançar a economia tributária, enquanto a evasão se utiliza de meios fraudulentos e, por isso, ilícitos.

Por fim, não se pode dizer que o elemento subjetivo é capaz de diferenciar elisão e evasão, sendo ele ineficaz para análise das condutas praticadas, já que em ambas as práticas a intenção é de não pagar, postergar, pagar menos e, dessa forma, a distinção se dará pelo análise do fator tempo, que determinará se o ato foi praticado antes

ou depois da ocorrência do fato gerador e pela licitude da estratégia adotada, que serão capazes de determinar qual o tratamento será dado a cada caso individualmente.

OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é a forma pela qual os contribuintes buscam se proteger da alta carga tributária. É, basicamente, uma estratégia utilizada para prever de antemão quais serão os ônus a arcar ao realizar determinados atos e negócios jurídicos, avaliando previamente a melhor forma e momento de praticá-lo.

Ora, como é sabido, as sociedades empresariais buscam a maior lucratividade possível e, concomitantemente, perseveram pela baixa onerosidade tributá-

ria, o que faz com que o planejamento tributário não seja apenas uma mera opção do contribuinte, mas sim uma necessidade empresarial. Isso, pois, o planejamento tributário, quando implementado de forma correta e lícita, é um dos principais fatores capazes de interferir diretamente no preço final de produtos e serviços, estimulando o livre mercado e a competitividade deste.

Cumprе salientar que, para tanto, a empresa só poderá se utilizar de medidas lícitas, muitas vezes administrativas, como o planejamento para a realização de determinadas transações em momentos oportunos ou a própria reorganização da rotina contábil do estabelecimento, sem nunca deixar observar o que dispõe o Sistema Tributário Nacional.

Assim, é preciso esclarecer que o contribuinte ao se

utilizar do planejamento tributário lícito não tem em nenhum momento a intenção – seja objetiva ou subjetiva

– de lesar o erário ou ludibriar o Fisco. Muito pelo contrário, o contribuinte busca apenas uma forma legal de ter a onerosidade fiscal mais branda possível, fazendo com que a carga tributária seja reduzida a ponto de se enquadrar na capacidade contributiva da empresa, considerando a realidade do mercado ao qual está inserido, sem infringir qualquer ordenamento jurídico, já que a principal preocupação do planejamento tributário é quanto à própria legalidade dos atos que serão praticados.

Isso posto, nitidamente o combate à elisão não pode significar restringir o planejamento tributário empresarial, vez que a liberdade de iniciativa e o livre mercado não podem sofrer inter-

ferências estatais². Neste sentido, o contribuinte tem garantida a sua liberdade de escolha da estrutura empresarial de seus negócios de forma que seja possível reduzir ou eliminar os impactos negativos da alta carga tributária que sobre ele incide. Seguindo este mesmo entendimento, defende J. Hey que não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto³.

Dessa maneira, diz-se que o limite ao planejamento tributário, isto é, da elisão lícita, é o do próprio conteúdo expresso em lei, repetindo o mesmo brilhante entendimento do doutrinador Larenz.⁴

2 Cf. Drüen, Klaus-Dieter. *Unternehmerfreiheit und Steuerrumgehung*. *Steuer und Wirtschaft* 2008, página 154.

3 *Spezialgesetzliche missbrauchsgesetzgebung aus Steuersystematischer, verfassungs- und Europa rechtlicher sicht*. *Steuer und Wirtschaft* 2008, página 168.

4 Larenz fala na “compreensão do sentido possível das palavras” (mögliche Wortsinn).

ELISÃO ESTRATÉGICA PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A elisão fiscal é uma das estratégias mais modernas utilizadas para a realização de um planejamento tributário, que, em sentido abrangente, foi definido por James Marins como:

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais ativi-

Methodenlehre der Rechtswissenschaft. Berlin: Springer-Verlag, 1983, p. 327.



dades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de

tratados internacionais (treaty shopping).⁵

Além de trazer a definição do planejamento tributário, Marins também ousou delinear a relação que há entre o planejamento tributário e a elisão fiscal:

No quadro do planejamento fiscal, como se vê, as técnicas elisivas figuram tão somente como uma classe de instrumentos para sua consecução, implicando reconhecer, ao contrário do que parece, que a noção de planejamento tributário é substancialmente mais ampla que a de elisão fiscal.⁶

Ressalta-se que, por ser uma ferramenta disponível ao contribuinte para ser usada no planejamento tributário, todos os

5 MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo, Dialética, 2002, p. 33-34

6 Idem

atos praticados devem observar a licitude disposta no ordenamento jurídico, sempre atentando para que os atos praticados aconteçam antes de que seja realizado o fato gerador.

A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS COM BASE NA LEI GERAL ANTIELISÃO

Com o acréscimo do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, surgiu a chamada Lei Antielisão, em que ao ser aplicada pelas autoridades competentes, os negócios jurídicos seriam desconsiderados se tivesse sido praticado com a intenção de simular a ocorrência do fato gerador (ou a ausência dela) geradora da obrigação tributária ou mesmo simular a natureza dos elementos que constituem essa obrigação perante o Fisco.

A lei antielisão encontra-se no artigo 116 do Código Tributário Nacional em seu parágrafo único, assim descrito:

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Primeiramente, cumpre esclarecer que a autoridade mencionada no parágrafo acrescido

ao artigo é, segundo o doutrinador Torres, a própria administração fazendária incumbida do lançamento tributário em razão da operação e a ele compete inclusive o ônus da prova (TORRES, 2013).

O que se discute, no entanto, é se essa lei é antielisiva ou se teria se tornado antievasiva, vez que, como não há regulamentação por meio de lei ordinária, também não é possível dizer claramente quais são os limites da Receita Federal e da própria aplicação imediata da norma.

Importante dizer que a autoridade fiscal não deve e não pode ser livre para agir pois, segundo ensina Bezerra, uma vez que a total ausência de critérios objetivos que levem à descontinuação dos atos e negócios pode ocasionar muita insegurança jurídica ao contribuinte, além de afronta à livre iniciativa e organi-

zação de seus negócios (BEZERRA, 2010).

Cumprе salientar que lei geral de antielisão afeta diretamente o planejamento tributário das empresas, visto que ao optar por realizar um tipo de negócio/transação ao invés de outra, ainda que haja os requisitos de validade e eficácia, esse negócio jurídico pode ser desconsiderado pelo Fisco caso este entenda que houve algum tipo de dissimulação nos atos praticados.

Neste contexto é que surgem os conceitos de elisão e evasão fiscal e, saber identificá-las é um desafio essencial às empresas para que não tenham seus negócios jurídicos desconsiderados nem sejam multadas ou autuadas por parte da fiscalização competente que, por sua vez, deverá ser ainda mais minuciosa em sua análise, afim de entender profundamente qual foi a real in-

tenção do contribuinte, chegando até mesmo a atingir um viés de análise subjetiva em muitos casos.

Dessa forma, a discussão central sobre a aplicação ou não da lei antielisiva se divide basicamente entre dois posicionamentos, um que defende a urgência na regulamentação da norma antielisiva, já que sem ela a norma sequer poderia ser aplicada e assim, consequentemente, não surtiria os efeitos para os quais foi criada e o segundo, que defende a desnecessidade de regulamentação da lei, pois já existiriam no ordenamento jurídico outras normas que tratam sobre o mesmo tema.

Dessa forma, podemos concluir que a falta de regulamentação da lei antielisiva é prejudicial a todos os envolvidos de maneira geral, seja para o contribuinte, que não tem a devida

segurança jurídica para realizar seus atos e negócios jurídicos, dada a própria dificuldade de distinção entre o planejamento tributário lícito e ilícito, como também para o Fisco, que sequer têm os limites de sua conduta já definidos, o que pode causar uma atuação arbitrária e injusta, já que não existem critérios objetivos e nem limites para sua atuação. E, enquanto não há a devida regulamentação, as autoridades do Fisco agem, afinal, são longos anos de uma lacuna jurídica que não pode assim permanecer aguardando o posicionamento oficial de legisladores e juristas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após todo o estudo analisado por este artigo, é possível concluir que o próprio Código Tributário Nacional tem em sua essência a intenção de permitir

e incentivar o planejamento tributário. Percebe-se, com isso, que nem mesmo a lei antielisiva brasileira foi capaz de modificar o entendimento da posição majoritária jurídica trazida pela Carta Magna e pelo Código Tributário Nacional, no sentido de que é necessário regulamentação de lei expressa para legitimar as cobranças feitas pelas autoridades fiscais, o que demonstra que o nosso atual sistema jurídico é incompatível com qualquer norma que aceite a tributação com fundamento apenas na intenção do contribuinte, o que seria um critério subjetivo o juridicamente inseguro a ser utilizado.

Conclui-se, também, que em nenhum momento a adição do parágrafo único ao artigo 116 do CTN teve a intenção de transformar a norma numa lei antielisiva, vez que, ao analisar o conteúdo do texto acrescido,

é possível perceber que apenas se buscou evitar a evasão fiscal, ocorrida por meio de simulação e dissimulação. Diz o referido trecho:

Art. 116. (...)

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.

Neste contexto, ao falarmos da desconsideração dos atos e/ou negócios jurídicos, a autorização para tal se limita aos casos em que há real constatação de que o contribuinte agiu com dis-

simulação em algum ato, na tentativa de ocultar um outro. Essa situação, no entanto, em nada se assimila com o planejamento tributário, onde uma empresa poderia optar por celebrar um contrato de leasing ao invés de uma compra e venda, por exemplo, exclusivamente por motivos de economia fiscal. Seguindo este mesmo entendimento, o Mestre Sacha Calmon ensina que:

O parágrafo único do artigo 116 permite à autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos dissimulatórios, portanto fraudulentos, que visam a ocultar a ocorrência do fato gerador, ou seja, as verdadeiras relações negociais constituídas, ou seu objeto, ou certas determinações de seu conteúdo, relevantes e por ele pressupos-

tas.

O art. 116 não consagra cláusula genérica antielisiva, nem tampouco altera os critérios de interpretação para autorizar o abandono da forma conceitos e institutos de direito privado em favor de uma chamada “interpretação econômica”.

Destarte, ao que tange aos limites do planejamento tributário e aos critérios de distinção entre elisão e evasão fiscal, tem-se como concluído que a elisão é um ato de postergar ou reduzir o pagamento de tributos com base em atos praticados anteriormente à ocorrência do fato gerador, preservando a tomada de condutas lícitas pelo contribuinte.

No entanto, ainda assim, esse critério de analisar o momento da prática do ato como

uma forma de determinar se a conduta é lícita ou ilícita é questionado por muitos doutrinadores renomados, que fazem questão de ressaltar a insegurança jurídica que este critério possui ao mencionar alguns benefícios fiscais que só podem ser obtidos após a prática do fato gerador, como a denúncia espontânea e o parcelamento, por exemplo, que seriam ilícitos se analisados sob a ótica deste critério.

O presente artigo buscou analisar os institutos da elisão e da evasão fiscal, bem como os limites do planejamento tributário. Nesta análise, constatou-se que a elisão fiscal é praticada no âmbito da licitude, enquanto que a evasão fiscal é operada com ilicitude, estando acompanhada de dolo, fraude, simulação e dissimulação.

Por fim, no Estado Democrático de Direito o que se

busca é a repressão dos atos totalitários e práticas arbitrárias pelas autoridades fiscais, o que não pode ser considerado um bom contexto que sustente uma normal geral antielisão. Quanto ao parágrafo único do artigo 116 do CTN e sua intenção de se tornar uma norma deste tipo, ela não trouxe qualquer inovação ao atual ordenamento jurídico, vez que tratou apenas dos atos que são praticados com simulação, que como já é sabido, possuem dispositivos legais específicos que tratam como eles. Assim, ainda que fosse uma inovação legislativa, – o que de longe se vê que não é – não poderia ser considerada como antielisiva, já que seria incompatível com o ordenamento jurídico vigente no Brasil.

Não resta dúvidas, portanto, de que a distinção entre elisão e evasão fiscal, bem como os limites do planejamento triu-

tário, são matérias controversas e não possuem um posicionamento unânime – seja pela doutrina ou pelos órgãos fiscais. Assim, enquanto não há a definição padrão e seguro de critérios que possam definir sobre a aplicação da Lei Antielisiva, resta às empresas serem o mais cautelosas possível na tomada de suas decisões, buscando não demonstrar apenas aspectos de interesse na economia tributária das condutas praticadas, já que a ausência de interesses mercadológicos e negociais é um dos principais argumentos para desconsiderar negócios jurídicos com fundamento no que dispõe a lei antielisão. Isso posto, o planejamento tributário empresarial deverá ser feito de maneira que traga segurança e amparo legal, proporcionando ao contribuinte uma economia tributária gigantesca.

Finalmente, cumpre

concluir que os limites do planejamento tributário não são claros, vez que não há como saber se a conduta do contribuinte foi ou não abusiva sem que haja uma profunda construção jurídica, e é por esse motivo que há tanta incertezas e inseguranças rondando a temática que trata da legitimidade da elisão fiscal.

REFERÊNCIAS

MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo, Dialética, 2002, p. 33-34

YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão De Tributos: Planejamento Tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. Editora: Lex, Ano: 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26^a ed. Malheiros Edi-



- tores. São Paulo, 2011, p. 349.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo, RT, 1977, p. 448.
- VENANCIO FILHO, Alberto. A Intervenção do Estado no Domínio Econômico. Rio de Janeiro, editora: Renovar, 1968
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo, editora: Saraiva, 2009.
- TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. 4ª edição, São Paulo, editora: Saraiva, 2009.
- GERMANO, Livia de Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2011.
- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 8ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Editora: Elsevier Campus Jurídico, 2012.
- YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos: Planejamento Tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Editora Lex, 2005.
- YAMASHITA, Douglas. Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. São Paulo: Editora Lex, 2007.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Planejamento Fiscal e a

Interpretação no Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora Mandamentos, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

MOREIRA, André Mendes. Elisã e Evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>>. Acesso em 05 mar 2015.

GREGORIO, André Campos. A Elisã Fiscal Como Planejamento Tributário. Disponível em: <http://www.camposegregorio.com.br/index.php?option=com_content&view=artic

le&id=110%3Aa-elisao-fiscal-como-planejamento-tributario-&catid=37%3Aartigos&Itemid=237>. Acesso em 05 mar 2015.

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisã e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 81, out 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 05 mar 2015.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre a elisã fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Vol. 8, No 1, Jan/Jun 2013.

OLIVEIRA, Nilo Junior de.

Elisão, Evasão e Planejamento Tributário. Revista Científica Integrada UNAERP Campus Guarujá, n. 4, 2014.

OLIVEIRA, Nilo Junior de. Normas Antielisivas. Revista Científica Integrada UNAERP Campus Guarujá, n. 4, 2014.

<<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexoIV.html>>. Acesso em 26 de Setembro de 2015 às 16:20.

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf> - Acesso em 16/07/2018.