

# ELISÃO E EVASÃO FISCAL – LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO<sup>1</sup>

## ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP  
Mestre em Direito Tributário pela UFMG  
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito Milton Campos  
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA  
Advogado

**EMENTA: 1. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. CONCEITOS. 2. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ESPECIFICIDADE CONCEITUAL FECHADA X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISONOMIA. OS EQUÍVOCOS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO. 3. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONCLUSÕES FINAIS. 4. BIBLIOGRAFIA.**

### 1. Elisão e Evasão Fiscal. Conceitos.

As definições de elisão e evasão fiscal não são unânimes na doutrina. Autores de escol reconhecem a ambigüidade das expressões mencionadas. HUGO DE BRITO MACHADO<sup>2</sup> pugna pela utilização do termo evasão para designar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que elisão denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furta ao pagamento de tributos. Por sua vez, HELENO TÔRRES<sup>3</sup> ressalta a impropriedade do termo elisão, propondo nova figura classificatória, denominada “elusão”:

*“É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim elisione, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim eludere, significa*

---

<sup>1</sup> Referência: MOREIRA, André Mendes. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

<sup>3</sup> TÔRRES, Heleno. *Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas)*. LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado).

*evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.”*

*“Elusivo é aquele que tende a escapulir, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.”*

Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).

Assim, existem contornos básicos que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos. Infere-se, portanto, a existência de dois critérios sobre os quais ampara-se a doutrina para diferenciação dos institutos, a saber:

- *Critério cronológico:* a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Já a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Esse critério objetivo de distinção foi introduzido no País por RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>4</sup>, que o descreveu nos seguintes termos:

*“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.”*

Como a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão-somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Daí se dispor que

---

<sup>4</sup> *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*.

NARCISO AMORÓS<sup>5</sup> bem definiu os institutos da elisão e evasão, à luz de seu momento de ocorrência:

*“A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.”*

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir.

- *Licitude dos meios utilizados*: consoante mencionado, juntamente ao aspecto temporal deve-se analisar a acordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. Conforme o *International Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD<sup>6</sup>:

*“Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-*

---

<sup>5</sup> *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 175.

<sup>6</sup> IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101.

Original: *“Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...) In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.”*

*“Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.”*

*se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.”*

*“Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.”*

É clara a associação da *tax evasion* à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto *tax avoidance* refere-se à utilização de meios legítimos – aproveitando-se inclusive de lacunas na lei – para alcance da economia de tributos.

Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal). Consoante assevera o Professor SACHA CALMON<sup>7</sup>:

*“Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.”*

A evasão fiscal é caracterizada pelas seguintes práticas:

- **Sonegação:** ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, *verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo a menor.

---

<sup>7</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 174.

- *Fraude*: do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.
- *Simulação*: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes).

A Professora MISABEL DERZI<sup>8</sup> bem clarifica os institutos em tela:

*“A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.”*

Caso típico de dissimulação é o da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. Nesse caso, o objetivo das partes é lesar o Fisco, uma vez que a dissolução societária – na qual aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa – não é tributada pelo ITBI, à luz da imunidade prevista no art. 156, §2º, I da Constituição da República de 1988<sup>9</sup>. Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, dessarte, clara divergência entre a *intentio facti* (compra e venda do imóvel) e a *intentio juris* (celebração de contrato de sociedade temporário para evitar a incidência do imposto), típica da dissimulação.

---

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 214-5.

<sup>9</sup> Constituição da República de 1988:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física (...);

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”

Estas as hipóteses nas quais tem-se a prática de ilícitos pelo contribuinte, caracterizando a evasão fiscal, inadmitida e reprimida pelos ordenamentos jurídicos. É dever das autoridades administrativas e judiciárias a investigação, autuação, abertura de inquéritos policiais e processos criminais, quando necessário, para apuração e punição dos que se utilizam de meios ilícitos para lesar a Fazenda Pública. As práticas abusivas (sonegação, fraude, simulação) devem ser duramente repreendidas pela ação estatal, de modo a não prejudicar os demais cidadãos, fazendo valer na prática os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Por outro lado, a elisão fiscal (lícita) é instrumento da maior utilidade, tanto para pessoas naturais como – e principalmente – para jurídicas, podendo assumir as seguintes formas:

- Elisão induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus).
- Elisão por lacuna na lei: esta é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário). Não há, entretanto, que se confundir negócio indireto com simulação. Nesta, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*. A particularidade do negócio jurídico indireto é que as partes o praticam visando ao alcance de fim que não é, normalmente, típico ao negócio celebrado. RUTNÉA GUERREIRO<sup>10</sup> bem esclarece a natureza da referida figura jurídica:

*“Negócio indireto é, então, aquele ao qual as partes recorrem e a cuja forma e disciplina se submetem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas outras das que lhe são típicas, e que se caracteriza por ser:*

- *verdadeiramente querido pelas partes;*
- *utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado;*
- *realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos.”*

---

<sup>10</sup> GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento Tributário: os Limites de Licidade e Illicitude*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 155.

A questão ganhou novos contornos com a tentativa de introdução, no Código Tributário Nacional, de uma norma geral antielisiva, que segundo seus criadores autorizaria o Fisco a desconsiderar os atos dos contribuintes que visassem à mera economia de impostos (negócio jurídico indireto). Contudo, tal dispositivo – positivado como o parágrafo único do art. 116 do CTN – não possui o condão de autorizar o Fisco a utilizar-se da denominada “interpretação econômica do direito tributário”, consoante se verá *infra*.

## **2. Limites ao Planejamento Tributário. Princípios da Legalidade e Especificidade Conceitual Fechada x Capacidade Contributiva e Isonomia. Os Equívocos da Interpretação Econômica do Direito Tributário.**

Linhas atrás, restou demonstrado que elisão (ou elusão) fiscal é a prática de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador do dever de pagar tributo. Ao revés, evasão consiste na realização de atos ilícitos, concomitantes ou posteriores ao advento do fato jurígeno-tributário.

Apesar de bastante claras essas regras básicas, com relação às quais a doutrina é de certa forma pacífica, os verdadeiros limites entre a conduta lícita e a ilícita no campo da economia de tributos são controversos, como já mencionado.

A estruturação dos negócios jurídicos de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível, utilizando-se de formas legais (não vedadas pelo ordenamento jurídico) é prática corriqueira das empresas e, menos comumente, de pessoas naturais. O planejamento tributário é inclusive dever dos administradores de sociedades anônimas, conforme se infere do disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *in verbis*:

*“Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.*

*Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”*

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

HELENO TÔRRES<sup>11</sup> bem definiu o instituto:

*“Com a expressão “planejamento tributário” deve-se designar (...) a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos.”*

O mesmo autor esclarece ainda que o planejamento tributário nunca poderá ser objeto de análise pelo Fisco para fins de aplicação de sanções, uma vez que somente a efetiva prática dos atos planejados poderá acarretar em eventual evasão de tributos (tal qual no Direito Penal, ainda que se esteja arquitetando práticas que levem à consecução de um ilícito, os atos preparatórios serão sempre impuníveis). Confira-se<sup>12</sup>:

*“(...) a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados.”*

Em sentença de lavra do Professor SACHA CALMON, quando do exercício do cargo de juiz federal, vislumbra-se claramente a guerra travada pelo Fisco contra o planejamento tributário. Trata-se de hipótese em que certa empresa optou por celebrar contrato de arrendamento mercantil (*leasing*), no qual concentrou o pagamento nas primeiras prestações. Tal comportamento não é vedado pelo ordenamento jurídico, vez que a lei que rege o *leasing* nada dispõe sobre o valor de cada parcela a ser paga pelo arrendatário. Mesmo assim a Fazenda Pública ingressou em juízo, alegando que a *intentio facti* era vender o produto, estando, destarte, em descompasso com a *intentio juris* (arrendamento mercantil). Sob a ótica da Fazenda, teria o contribuinte optado pelo *leasing* tão-somente pelas vantagens fiscais do referido instituto, razão pela qual estaria o negócio a merecer desconsideração, para que fosse efetivada a tributação supostamente devida. O referido autor, decidindo o caso, demonstrou a impossibilidade de tributação dos atos e negócios jurídicos pelos efeitos econômicos que estes possuem, em razão dos princípios da legalidade, especificidade conceitual fechada e ve-

---

<sup>11</sup> TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>12</sup> TÔRRES, Heleno. *Op. cit.*, p. 37.



dação da analogia, reinantes no direito tributário brasileiro. GILBERTO DE ULHÔA CANTO<sup>13</sup> acrescentou ainda as seguintes considerações à hipótese:

*“Sendo ex lege, a obrigação tributária principal somente pode resultar da norma (não é por outro motivo que se a designa ex lege), como está claramente dito na Constituição em mais de um lugar (art. 5º, II e art. 150, I) e no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966 – CTN, art. 97). Nenhum contribuinte tem obrigação de pagar imposto que a lei não prevê, ou maior do que por ela previsto; isso, porque em o fazendo, além de sofrer lesão patrimonial sem justa causa, estaria coadjuvando na infração à ordem constitucional.”*

Nessa mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em acórdão de lavra da Ministra ELIANA CALMON<sup>14</sup>, que o contrato de leasing não pode ser descaracterizado pelo Fisco, ao argumento de que se trata de uma compra e venda, pelo simples fato de as parcelas estarem concentradas nas primeiras prestações. Confira-se a ementa do *decisum*:

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEASING: DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO PELO FISCO.**

1. A jurisprudência tem entendido que o contrato de leasing deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar.

2. Somente quando o leasing estiver contemplado em uma das situações de repúdio, pela Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23), é que se tem autorização legal para a descaracterização e imputação das conseqüências.

3. Recurso especial improvido.”

Em seu voto, a eminente Ministra ELIANA CALMON tece esclarecedores comentários sobre a hipótese, *in verbis*:

*“As autoridades fiscais aqui e ali identificam esse ou aquele contrato de leasing como uma simulação para esconder uma compra e venda, o que as faz desconsiderar o contrato ostensivo para tratá-lo diferentemente, com glosa e autuação aos contratantes.*

*Entendia, quando integrava o TRF da 1ª Região, que a questão desafiava exame de prova para avaliar o Judiciário se houve ou não o abuso do Fisco, quando da interpretação das cláusulas contratuais.*

---

<sup>13</sup> *Apud* COELHO, Sacha Calmon. *Op. cit.*, pp. 295-6.

<sup>14</sup> STJ, 2ª Turma, REsp nº 229.986/SC, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 01.10.2001, p. 185.

*Neste Tribunal, evolui no entendimento, para considerar que a Lei nº 6.099, de 12/09/74, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, mesmo após a redação que lhe deu a Lei 7.032/83, só autoriza a transmissão quando ocorrer violação à lei e/ou regulamento. Portanto, é desinfluyente para a descaracterização os elementos fáticos destacados pelo recorrente, tais como valor da prestação, número de parcelas de financiamento, etc.*

*(...)*

*A própria Lei 6.099 estabelece situações em que não se pode aceitar o arrendamento, como na hipótese do artigo 2º (arrendamento entre pessoas jurídicas coligadas ou o contrato com o próprio fabricante); art. 9º (arrendamento contratado com o vendedor do bem ou com pessoas a ele vinculadas); e art. 14 (se na opção de compra a diferença entre o valor residual do bem arrendado e o seu preço de venda for menor do que o valor contábil residual), dentre outros.*

*(...)*

*Na hipótese dos autos, como o elemento descaracterizador vem de dedução da fiscalização, sem respaldo na lei, repudia-se o ato administrativo e prestigia-se o acórdão, orientado no mesmo sentido do direito pretoriano.”*

Ainda no que tange ao *leasing*, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, revogou a Súmula nº 263 daquela Corte, cuja redação assim dispunha:

*“Súmula 263. A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação.”*

Ao cancelar a Súmula (no julgamento dos Recursos Especiais nºs 443.143/GO e 470.632/SP, em 27.08.2003), a Corte Especial do STJ assentou o entendimento de que, por inexistir qualquer previsão legal para descaracterização do contrato de *leasing* na hipótese de antecipação do valor residual, a mesma não pode ser tomada como transmutação de contrato típico e nominado – que é o arrendamento mercantil – em mera compra e venda a prestação.

O ministro Edson Vidigal, vice-presidente do STJ, deu o tom à decisão. A 3ª Turma havia entendido pela descaracterização do contrato de *leasing* para o de compra e venda em razão da antecipação do valor residual. A seu turno, a 1ª Turma, sustentando a prevalência da livre convenção entre as partes, considerava a antecipação do VRG incapaz de descaracterizar o contrato de *leasing*. A Corte Especial, no referido julgamento, espousou o entendimento da 1ª Turma, garantindo a prevalência do contrato de *leasing* mesmo nas hipóteses onde o VRG fosse antecipado. Prevaleceu,

dessarte, a segurança jurídica, em prol das formas contratuais eleitas pelo contribuinte.

A posição contrária à exposta é defendida pelos que pugnam por uma interpretação econômica do direito tributário, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação conforme os efeitos econômicos que produzam. Trata-se, destarte, de ater-se tão-somente à *intentio facti* (relação econômica ocorrente entre as partes), deixando em segundo plano a *intentio juris* (forma negocial adotada para alcance dos fins propostos). Dita teoria surgiu no início do século XX, ao ser introduzida no art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919, sendo sua criação atribuída a ENNO BECKER. Geradora de forte insegurança jurídica, serviu de apoio ao regime nazista que imperou na Alemanha no segundo quartel do século passado. Facultava-se ao Estado-Administrador a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes quando estes possuíam o intuito único de economizar tributos. Caso não existissem outras razões para a celebração de determinados negócios que não a redução da carga tributária, tais atos não eram considerados válidos. Assim, perquiria-se tão-somente os efeitos econômicos dos negócios jurídicos – economia de tributos – em desfavor da forma negocial adotada. O Código Tributário Tedesco de 1977 – atualmente vigente – revogou a regra de interpretação econômica, substituindo-a pela do abuso de formas jurídicas. É ver:

*“Art. 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretenção do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”*

Para HERMES MARCELO HUCK<sup>15</sup> não foi grande a mudança operada na legislação alemã, uma vez que o art. 42 do Código atual – em que pese não ter as características amplas da norma geral antielisiva até então vigente – mantém a interpretação econômica proposta por ENNO BECKER. Contudo, não partilhamos da mesma opinião, vez que o art. 42 do atual Código Tributário Alemão refere-se única e exclusivamente à *fraude à lei, através do abuso de formas jurídicas*. A fraude caracteriza a evasão fiscal, ilícita por excelência. O abuso de formas jurídicas consiste em simular ou dissimular atos jurídicos, visando – através de meios ilícitos – evadir-se ao pagamento de tributos. Tudo isso é, como dito, evasão fiscal. Não se está diante, dessarte, de norma antielisiva quando se visa a evitar a fraude ou a dissimulação, mas sim de norma anti-evasiva (tal premissa é importante para, mais à frente, procedermos à análise do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

De todo modo, a influência da interpretação econômica de ENNO BECKER faz-se visível também no direito anglo-saxão, no qual prevale-

---

<sup>15</sup> HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.*, pp. 184-7.

ce o denominado teste da finalidade negocial (*business purpose test*). Os adeptos do *business purpose test* não aceitam a prática de atos com o fim único de economizar tributos. Deve haver uma finalidade negocial além da mera elisão fiscal para que determinada conduta seja tida como lícita. Conforme o IBFD<sup>16</sup>:

*“Teste da finalidade negocial. O teste da ‘finalidade negocial’ é utilizado em certos países como uma arma contra esquemas de elisão fiscal. Esquemas artificiais que criam circunstâncias nas quais nenhum ou um mínimo montante de tributos será devido poderão ser desconsiderados caso não sirvam a uma finalidade negocial.”*

A definição *supra* denota o aspecto lícito das operações – fala-se em elisão fiscal, e não em evasão – que se busca tributar com a aplicação do teste da finalidade negocial.

Ditas teorias (interpretação econômica e *business purpose test*), em que pese não serem aceitas pela maioria da doutrina nacional, encontraram adeptos de peso entre nossos juristas, tais como AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO e RUY BARBOSA NOGUEIRA, dentre outros. Em nome da igualdade da tributação, consubstanciada nos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, *caput* da CR/88) e capacidade contributiva (art. 145, §1º da CR/88), pugnam os defensores da interpretação econômica pela ilicitude dos negócios jurídicos indiretos. Segundo eles, a segurança jurídica em matéria tributária, que se revela especialmente protegida face aos princípios constitucionais da legalidade (art. 5, II; art. 150, I da CR/88) e especificidade conceitual fechada, não seria afetada pela consideração econômica da lei tributária.

É justamente essa tensão entre isonomia e segurança jurídica que revela a problemática enfrentada pelos adeptos do *business purpose test* e por aqueles que a este se contrapõem.

Por outro lado, a maior parte dos doutrinadores nacionais sustenta, em bases sólidas, a inaplicabilidade da consideração econômica da lei tributária ao direito brasileiro.

Efetuando-se uma interpretação sistemática da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, restam claras as razões pelas quais a interpretação econômica não encontra guarida no direito tributário pátrio. O princípio da legalidade, de cunho constitucional, é previsto no art. 5º, II da Carta Magna de forma genérica e, especificamente no que tange à lei tribu-

---

<sup>16</sup> IBFD. *Op. cit.*, p. 38. Original: “*Business purpose test. The ‘business purpose’ test is used in certain countries as a weapon against tax avoidance schemes. Artificial schemes which create circumstances under which no or minimal tax is levied, may be disregarded if they do not serve a business purpose.*”

tária, no inciso I do art. 150 do mesmo diploma. Este se desdobra em três outros princípios: o da reserva absoluta de lei formal, o da estrita legalidade e o da especificidade conceitual fechada. Assim, somente lei em sentido formal e material pode instituir ou majorar tributos<sup>17</sup>.

Além disso, o princípio da especificidade conceitual fechada implica na inexistência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado.

A especificidade conceitual fechada é reforçada por previsões contidas no próprio Código Tributário Nacional. Afinal, o art. 108, §1º do CTN veda a aplicação da analogia para cobrança de tributos. Na mesma linha, o art. 110 determina que os institutos, conceitos e formas de direito privado previstos nas Constituições (Federal e dos Estados-membros) e nas Leis Orgânicas dos Municípios não poderão ser alterados pela lei tributária para definição ou limitação de competências.

### **3. O Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Conclusões finais.**

Como se vê, a disciplina do CTN é no sentido de se permitir o planejamento tributário pelas empresas, com o fim único de reduzir custos, economizando tributos. Nem mesmo a recente tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva no Brasil (parágrafo único do art. 116 do CTN, nele acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001) logrou êxito, face à posição já consagrada pela Constituição Federal e pelo próprio Código Tributário Nacional, no sentido de se exigir lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais, o que torna nosso sistema jurídico incompatível com a edição de norma que permita a tributação de situações com base na intenção do contribuinte, e não nos atos efetivamente praticados por ele, afastando qualquer possibilidade de aplicação do *business purpose test* e da interpretação econômica do direito tributário. Outrossim, a própria redação conferida ao dispositivo não tem o condão de transformá-lo em norma geral antielisiva, restando claro, pela sua simples leitura, que se

---

<sup>17</sup> Conforme HUGO DE BRITO MACHADO: “Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. (...) em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. Em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material.(...) No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis” (in MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 50-1.)

trata de norma que visa a evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação. É ver:

*“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 estabelecidos em lei ordinária.”*

A desconsideração dos atos jurídicos autorizada pelo dispositivo limita-se àqueles em que o contribuinte visa a dissimular a ocorrência do fato gerador. Dissimulação, já se viu, é a prática de negócio para ocultar outro (há divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*). Não se confunde, portanto, com o planejamento tributário (como no caso onde o empresário opta pelo *leasing* ao invés da compra e venda, unicamente por razões fiscais). Nesse particular, o Professor SACHA CALMON<sup>18</sup>, em sua obra *“Evasão e Elisão Fiscal – O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado”*, é percuciente:

*“a) No Direito brasileiro não há lugar para normas gerais antielisivas ante o rigor da Constituição. Há cabimento para normas anti-simulatórias como presunções juris tantum, específicas, legisladas.*

*b) O parágrafo único do art. 116 traduz caso de simulação relativa, mas o ônus da prova é do Estado. O ato administrativo do lançamento goza de presunção de legitimidade, mas não dispensa a motivação, a razoabilidade e a proporcionalidade.*

*c) A certeza e a segurança do Direito devem prevalecer. Caso contrário estaremos sob o tacão do arbítrio e da opressão fiscal.*

*O Brasil optou, para evitar a evasão lícita, o método legislativo da ‘cláusula ou norma específica antielisiva especial’, repudiando a geral (art. 109 do CTN). O art. 110 do CTN para evitar invasões de competência, que o Brasil é uma República Federativa, com três ordens de Governo exercentes do poder de tributar, proibiu dar outro sentido aos institutos de direito privado utilizados com fatos jurídicos pela Constituição para repartir competências tributárias. Por outro lado, o CTN, no art. 109, conferiu ao legislador o poder de atribuir aos institutos, conceitos e formas de direito privado, efeitos fiscais próprios. Equivale a dizer que o legislador pode criar presunções relativas (juris tantum) para atribuir a um negócio jurídico atípico, o mesmo regime jurídico tributário do negócio típico. Ao*

---

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 61-3.

*administrador, por via de consequência, é vedado utilizar tal expediente. Aqui não se trata mais de integração analógica, mas de equiparação legislativa razoável (presuntiva e juris tantum).*

*Assim, desde que haja razoabilidade e proporcionalidade, sempre admitida a prova em contrário, o legislador pode, por exemplo, equiparar o comodato à locação, presumindo para fins do imposto de renda, um aluguel presuntivo tributável, salvo se o contribuinte, no caso concreto, provar que o comodato é real, não ocultando um contrato de locação (dissimulação). O legislador pode, eis outro exemplo, dizer que aquele que integraliza bens imóveis ao capital de sociedade civil ou mercantil, com imunidade (mediante um contrato de sociedade depois desfeito) que ele, o integralizador, e somente ele, pode se retirar da sociedade com os bens que colacionou. É uma típica regra antievasiva especial (anti-simulatória, como no exemplo anterior) que deve passar por um teste de verdade para ser aplicável. Veja-se o caso de a sociedade vir a ser desfeita 10 anos após. Não teria havido a intenção de ocultar uma compra e venda, tributada pelo imposto sobre transmissão de bens imóveis, mediante a celebração de um falso contrato de sociedade. O tempo decorrido é prova suficiente contra a presunção juris tantum de dissimulação, que cede lugar ao princípio da verdade material. Entre nós, portanto, só o legislador pode qualificar e requalificar os atos e negócios jurídicos para os tributar, jamais o agente do Estado-Administração. Este só pode, ao abrigo de norma legislada, aplicar a lei mediante ato administrativo fundamentado em provas (motivação). Ipso facto, não poderá, como sugerem alguns, utilizar a analogia imprópria para, com base nos resultados econômicos obtidos (idênticos), mas com inferior custo fiscal, desqualificar o negócio alternativo e a ele aplicar (negócio extra-típico) a tributação prevista para o negócio típico (ou seja, tipificado na lei). Seria a mais descarada utilização do arbítrio, contra a segurança jurídica e o princípio da legalidade, inclusive dos atos administrativos. Haveria um duplo atentado ao princípio da legalidade:*

- criar fato gerador não previsto em lei, substituindo o legislador;*
- praticar ato administrativo arbitrário, sequer discricionário, quando se sabe que o ato administrativo tributário é vinculado à lei.”*

*Outra não é a conclusão a que chega JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>19</sup>:*

---

<sup>19</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 179.

*“A simples leitura da LC 104 evidencia que não se cogita de abstrair-se a legitimidade dos autênticos atos ou negócios jurídicos, mas apenas desconsiderá-los no caso de os mesmos ocultarem (dissimularem) os verdadeiros procedimentos dos contribuintes.*

*O advento da LC 104 não elimina e nem cerceia o planejamento tributário, que continua constituindo um direito de pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautados pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os institutos, conceitos e formas previstos pelo legislador.”*

Duas conclusões se apropositam:

(a) a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN deixa claro tratar-se de norma anti-evasiva, e não antielisiva, não havendo qualquer impacto sobre o planejamento tributário das pessoas naturais e jurídicas;

(b) ainda que se tratasse efetivamente de norma antielisiva, tal dispositivo seria incompatível com o texto legal do próprio Código Tributário Nacional e com a ordem constitucional vigente, face às razões já expostas.

A norma do parágrafo único do art. 116 do CTN não é, contudo, auto-aplicável (norma *not self enforcing*). De fato, o Código Tributário é *lex legum* (*legge cornice* para os italianos), ou seja, lei sobre como fazer leis. O CTN, sendo lei complementar *ratione materiae*, orienta as diversas esferas legislativas (federal, estadual e municipal) na elaboração de normas tributárias. Entretanto, em que pese restar claro que não se trata de norma antielisiva, a tentativa de regulamentação feita pela União Federal tratou o dispositivo em tela como se assim o fosse. É dizer: autorizou o Estado-Administração – tal como ocorria no regime nazista, sob o pálio do art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919 – a desconsiderar atos lícitos praticados pelos contribuintes que visassem unicamente à economia de tributos. Intentou-se inserir no ordenamento jurídico pátrio, em claro descompasso com o CTN e a Constituição Federal, a interpretação econômica do direito tributário. É conferir a redação da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que – felizmente – não foi convertida em lei na parte em que regulava o parágrafo único do art. 116 do CTN, *litteratim*:

*“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, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.*



*Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*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 indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”*

Vê-se do exposto que a MP nº 66/02 buscou introduzir em nosso direito o teste da finalidade negocial (*business purpose test*), ou seja: a tributação dos atos e negócios jurídicos pelos efeitos econômicos que produzam, independente da forma negocial adotada. Caso a finalidade do agente fosse meramente minimizar o impacto da tributação em seu patrimônio, renda ou serviços, os atos por ele praticados seriam tributados, à luz do que dispõe a MP nº 66/02, nesta parte.

Entretanto, quando da conversão em lei da referida MP (Lei nº 10.637/02), as disposições relativas à “norma geral antielisiva” foram suprimidas, em louvável atitude de respeito à lei e à Constituição por parte de nosso Congresso Nacional.

#### **4. Bibliografia**

BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. *Os limites atuais do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

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

\_\_\_\_\_. *Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*, 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional – planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. *Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas)*. LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado).

TORRES, Ricardo Lobo. *A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.