XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO EMPRESARIAL

ADALBERTO SIMÃO FILHO

FREDERICO DE ANDRADE GABRICH

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito empresarial [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Frederico de Andrade Gabrich; Adalberto Simão Filho.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-520-1
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO EMPRESARIAL

Apresentação

Realizou-se em São Luís - MA, entre os dias 15 a 17 de novembro de 2017, o XXVI Congresso Nacional do Conpedi, com o tema Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça.

Com a participação ativa de professores, pesquisadores, mestrandos e doutorandos de todo o país, o evento contribuiu significativa e democraticamente para a exposição de ideias, para o desenvolvimento de debates acadêmicos e para a apresentação dos resultados das pesquisas realizadas atualmente pelos Programas de Pós-Graduação em Direito do Brasil.

Os artigos científicos apresentados especificamente ao Grupo de Trabalho de Direito Empresarial durante o XXVI Congresso Nacional do Conpedi, demonstraram não apenas o comprometimento dos pesquisadores brasileiros com o desenvolvimento do pensamento jurídico estratégico nas empresas, como também com o fortalecimento dos estudos voltados tanto para a estruturação de objetivos empresariais, quanto para a solução de problemas jurídico-empresariais reais e controvertidos.

Nesse sentido, em uma perspectiva disciplinar, interdisciplinar e pluridisciplinar, própria dos tempos atuais, foram apresentados e/ou debatidos no âmbito do GT de Direito Empresarial, temas absolutamente relevantes para o desenvolvimento do Direito no Brasil, tais como: (In) existência de responsabilidade sucessória por débitos tributários na recuperação judicial da empresa em crise; a exigência da certidão negativa de débitos tributários na concessão da recuperação judicial como afronta ao princípio da preservação da empresa; a função social da empresa como elemento de fundamental importância para possibilitar a ressocialização do egresso; a função social e a boa-fé objetiva aplicados ao direito empresarial; a lei 13.429 /2017 aplicada à manutenção da atividade empresarial; apontamentos ao consórcio no direito societário brasileiro; aval e outorga conjugal: análise da interpretação do artigo 1.647 do código civil pela doutrina e jurisprudência; classificação da pessoa jurídica societária como empresarial ou simples em face de seu objeto: a difícil relação entre o exercício de atividade profissional intelectual e a prestação de serviços; colaboração empresarial para comercialização de software à luz da lei de representação comercial: uma análise de caso; compliance e direito empresarial penal; contrato de underwriting; crédito fiscal na recuperação judicial: análise das alterações trazidas pela lei n. 13.043/14; declaraçoes cambiais em títulos eletrônicos: limites técnicos; efetividade e praticabilidade ao compliance

com o emprego do método 70:20:10 nas organizações; o acordo de credores na assembleia geral de credores da recuperação judicial à luz do princípio da autonomia dos credores; o administrador judicial na falência e na recuperação de sociedades empresárias no brasil; o direito empresarial: seus efeitos econômicos e o relatório doing business; o planejamento tributário e sua (in)questionável legalidade: do campo da licitude ao abuso de direito; regulação estatal das relações entre a administração e empresas privadas: considerações sobre a lei 12.846/13 e compliance; responsabilidade social das empresas e sua relevância para a evolução social na perspectiva da realidade brasileira.

Espera-se que a publicação dos artigos apresentados durante o evento possa contribuir ainda mais para o desenvolvimento do ensino e da pesquisa do Direito Empresarial no país, mas também para o fortalecimento ainda maior da base de dados disponível para o trabalho acadêmico de professores, alunos e pesquisadores do Direito.

Prof. Dr. Frederico de Andrade Gabrich - Fumec

Prof. Dr. Adalberto Simão Filho - FMU/Unaerp

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA (IN)QUESTIONÁVEL LEGALIDADE: DO CAMPO DA LICITUDE AO ABUSO DE DIREITO

TAX PLANNING AND ITS (IN)QUESTIONABLE LEGALITY: FROM THE FIELD OF LICITUDE TO ABUSE OF LAW

Thomires Elizabeth Pauliv Badaró de Lima
José Julberto Meira Junior

Resumo

O planejamento tributário é um assunto de importância para o debate empresarial, em face do constante conflito entre contribuinte e o fisco. De um lado a liberdade da iniciativa privada e as suas opções dentro da legalidade e do planejamento e de outro o Estado com o intuito cada vez mais arrecadatório, invocando os princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade. Este artigo tem por objetivo analisar o alcance legal do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro, explicando desde a conceituação de norma geral antielisão, elisão e evasão fiscal, abordando a questão da sua legalidade até o abuso do direito.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Evasão, Elisão, Norma geral antielisiva, Legalidade, Abuso de direito

Abstract/Resumen/Résumé

Tax planning is a matter of importance to the business debate, given the constant conflict between the taxpayer and the tax authorities. On the one hand, the freedom of private initiative and its options within legality and planning and on the other, the State with the aim of collecting more and more, invoking the principles of equality, contributory capacity and solidarity. This article aims to analyze the legal scope of tax planning in the Brazilian legal system, explaining from the conception of general anti-avoidance, tax evasion and avoidance, addressing the question of its legality to the abuse of law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax planning, Evasion, Elision, General anti-glare standard, Legality, Abuse of law

1. INTRODUÇÃO

O artigo que ora se propõe tem por objetivo traçar as principais contribuições epistemológicas no campo do planejamento tributário, em especial a definição de evasão fiscal, elisão fiscal e a norma geral antielisiva. De início vem a propor a conceituação desses importantes institutos de direito tributário, vindo a questionar se o planejamento tributário encontra-se no campo da elisão ou da evasão fiscal, quer seja, no campo da legalidade ou não. Após traçar as notas introdutórias sobre o assunto passa-se a adentrar no campo civilístico, trazendo os conceitos de dolo, fraude e de simulação, que são de vital importância para a compreensão desse tema. Definidas as bases do estudo em voga, passa-se a pesquisa ao polêmico artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, conhecido como norma geral antielisiva ou antiabusiva, trazendo as principais correntes doutrinárias, diante das suas implicações na vida prática empresarial.

Com isso questiona-se: O planejamento tributário situa-se no campo de legalidade ou não, enquadrando-se no conceito de elisão ou evasão fiscal? É possível a aplicação das teorias civilísticas no campo do direito tributário, em especial os conceitos de dolo, fraude, simulação e até mesmo abuso do direito? Há aplicação da norma geral antielisiva descrita no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional? E ainda é possível a empresa fazer um planejamento tributário e estar protegida dentro do princípio da legalidade?

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO OU EVASÃO FISCAL?

Há uma discussão jurídica acerca do planejamento tributário, em especial se afeta ou não o campo da legalidade, se abarca o conceito de evasão ou e elisão fiscal. Dentro desse campo fértil e de instigável debate sobre o planejamento tributário.

O planejamento tributário, segundo Demetrius Nichele Macei (2014, p. 1073) consiste em uma “conduta lícita do contribuinte em realizar seus negócios jurídicos de forma a sofrer menor tributação possível evitando a ocorrência da hipótese de incidência ou minimizando seus efeitos sem, contudo, agir de forma ilícita.”

Observa-se na presente conceituação que o planejamento tributário é uma conduta lícita do contribuinte, ou seja, atua de acordo com a lei, estando para tanto dentro do princípio da legalidade, tendo por objetivo pagar menos tributo, através de um negócio jurídico, sendo que com tal conduta o contribuinte consegue o mister de evitar ou simplesmente minimizar a ocorrência da hipótese de incidência, não nascendo, portanto nenhuma obrigação tributária.

Dentro da situação jurídica acima há a noção jurídica de elisão fiscal, eis que no planejamento tributário tem-se uma atuação prévia, no sentido de evitar a ocorrência da hipótese de incidência, evitando por conseguinte a subsunção do fato a norma jurídica tributária, sendo o negócio jurídico considerado lícito, obedecendo o princípio da legalidade.

Diferente é o que ocorre no campo da evasão fiscal, que incide após a ocorrência do fato gerador, com a subtração de informações e um recolhimento menor de tributo de forma ilícita, com o que vulgarmente se chama de sonegação fiscal.

Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 46) foi um dos primeiros doutrinadores brasileiros a trazer a diferenciação entre evasão e elisão no campo tributário, sintetizando esses conceitos em sua obra específica dessa temática nos seguintes termos: "Reservamos os termos *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".

Vittório Cassone (1998, p. 217) adota um critério cronológico fazendo a seguinte diferenciação entre elisão e evasão fiscal. Primeiramente define a elisão fiscal como um "o ato formal e substancialmente legítimo praticado antes do surgimento da situação definida em lei como necessário e suficientes à ocorrência da obrigação tributária, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo". Por outro lado, define a evasão fiscal como "todo ato (ou omissão) ilegítimo, praticado durante ou após a ocorrência do fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo". Mas há críticas com essa diferenciação, não sendo um critério seguro, sendo para tanto incompleto.

Um dos doutrinadores que tece críticas ao critério cronológico é Heleno Taveira Tôrres (2002, p. 40-41), descrevendo que somente com a análise da natureza do negócio jurídico é que se poderá prosperar como método seguro para tal finalidade, devendo ser colocado em prática para que se possa verificar o efetivo ato jurídico realizado pelo contribuinte. Com isso no item que segue será aprofundado o estudo desses institutos jurídicos, seja no âmbito civil ou tributário, a fim de se apurar a real intenção do negócio jurídico planejado.

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 121) conceitua a elisão fiscal como o "procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos" (1998, p. 120), sustentando o mesmo autor que a elisão é

permitida no direito brasileiro, mas a evasão não, pois "além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal", adentrando no campo da simulação, fraude e sonegação.

Acerca da diferenciação entre elisão e evasão Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 83) informa que "enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e consequentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado. " Já, para Hugo de Brito Machado (2006, p. 150) a situação conceitual ocorre de forma inversa, conforme se confere no recorte abaixo:

> [...] se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente [...]

Destaque-se ainda os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2004, 115-312), em estudo aprofundado sobre o planejamento tributário em que vem a trazer algumas fases. A primeira de uma ampla liberdade do comportamento do contribuinte, podendo escolher as medidas para haver uma redução ou até mesmo eliminação da carga tributaria, adotando livremente condutas antes do fato jurídico tributário, constituindo procedimentos lícitos, salvo se praticar simulação. Na segunda fase ainda predomina a liberdade comportamental do contribuinte, podendo agora ser contaminado não só pela simulação, mas também pelo abuso de direito e fraude à lei. E na terceira fase acrescenta o princípio da capacidade contributiva, com a adoção de uma solidariedade social e da dignidade da pessoa humana.

Dentro dessas fases acima descritas observa-se inicialmente a prevalência dos princípios da legalidade, liberdade, livre iniciativa do contribuinte, que dentre as opções disponíveis irá adotar as medidas necessárias para a incidência de uma menor tributação, mas com o passar do tempo há um rigor maior por parte do Estado, fiscalizando inclusive as situações elisivas, passando a adotar uma postura antielisiva, pregando a aplicação com maior rigor da igualdade, sob a alegação de quem com menor recolhimento há prejuízo social, devendo assim buscar pelo cumprimento da solidariedade social e consequente dignidade do cidadão. Assim o Estado busca evitar os meios de elisão e combater a evasão, esta última porque é uma economia ilegítima de tributos.

Esse é o tema instigante do planejamento tributário, assunto complexo e que atinge a economia de tributos por parte da empresa, gerando uma maior competitividade, ainda mais diante da globalização. Mas não se pode olvidar que afeta o Estado com menos arrecadação. Entende-se que a elisão é uma economia legítima de tributos, não sendo passível de censura, diante da atuação dentro da legalidade, eis que o contribuinte age dentro dos parâmetros da lei, constituindo uma situação jurídica de economia e redução de gastos, uma tendência inarredável da atividade econômica empresarial.

Observa-se que no campo da elisão e evasão fiscal há diversos interesses em conflito, de um lado a empresa tentando pagar menos tributos, seja utilizando de recursos lícitos ou não, e de outro o Estado perdendo tributação, com o que vem a atacar e fiscalização tal situação, havendo campo fértil para diversas discussões jurídicas e principiológicas, desde o principio da legalidade, liberdade, segurança jurídica, igualdade, capacidade contributiva, solidariedade, no campo constitucional tributário, adentrando ainda nas teorias civilistas do dolo, simulação até o abuso de direito e de forma, conforme se aferirá adiante.

3. TEORIAS CIVILISTAS APLICADAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISIVA

Conforme descrito no artigo 149, VII, do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, podendo assim desconsiderar o ato ou negócio jurídico praticado nessas circunstâncias. O referido dispositivo é expresso em descrever as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Dolo é a intenção de causar dano ou prejuízo a outrem, sendo o negócio jurídico objeto de anulação, conforme previsão no artigo 145 do Código Civil. Já a fraude é um termo mais genérico e que se consuma sem qualquer participação do prejudicado. E a simulação pode ser relativa ou absoluta, havendo nesta uma declaração de vontade não verdadeira, sendo que nessa roupagem jurídica há uma inexistência do negócio e naquela um negócio diverso, sendo nulo o negócio jurídico simulado, subsistindo o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma, conforme preleciona o artigo 167 do Código Civil.

João Francisco Bianco (2004, p. 133) discorda da aplicação dos institutos do direito privado, pregando um sistema tributário fechado, afirmando que “o novo Código Civil, trazer algumas alterações ou dispor de uma forma um pouco diferente, o comentário que eu faço é

nesse sentido: ela vai ser utilizada para reger as relações entre os particulares, mas não vai ter qualquer aplicação no âmbito do direito tributário".

Mas há vozes contrárias no sentido de que pode sim haver influência dos institutos de direito privado no direito tributário, com o que concorda e partirá dessa premissa no subitem que segue, até mesmo porque a divisão em ramos do direito é por uma questão didática, diante da unicidade da Ciência do Direito. Heleno Tôrres (2003, p. 84.), após analisar o conteúdo dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, em especial que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários, vem a constatar:

> Desta forma, o legislador pode operar qualquer cálculo de relações com os conceitos e institutos e formas de direito privado, ressalvados os limites constitucionais, operando; i) mediante transferência de conceitos; ii) por aplicação análoga das disposições de direito privado ao tributário; ou, iii) mediante criação autônoma ou mutação de conceitos de direito privado. E quando em presença de um conflito de qualificações, relativas aos elementos da hipótese de incidência, por ausência de regra para resolver tal tipo de antinomia, entre normas de direito privado e normas tributárias, visto que não se aplica a regra da especialidade, há de prevalecer sempre, quando norma geral não disponha de modo diverso, o quanto preveja o direito privado.

2.1 DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO

As hipóteses de dolo, fraude e simulação são classificadas como de evasão tributária, diante da ilicitude dessas condutas, podendo o ato ou negócios jurídicos serem desconsiderados de ofício pela autoridade administrativa, após o regular processo administrativo, com garantia do contraditório e ampla defesa ao contribuinte, em obediência ao mandamento constitucional. Entretanto o artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional não traz a definição do que seria o dolo, fraude e simulação, razão pela qual a conceituação de dolo e simulação se irá buscar no Código Civil/2002, que como descrito no item anterior pode ser sim aplicável no direito tributário.

Segundo Tartuce (2011, p. 205-206), dolo é um artifício ardiloso, utilizado para enganar além, com o fim de angariar interesse próprio, sendo a arma do estelionatário. Conforme o artigo 145 do Código Civil são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa, conceituando Flávio Tartuce (2011, p. 206) como sendo o dolo essencial, substancial ou principal, complementado o doutrinador que "uma das partes do negócio utiliza artifícios maliciosos, para levar a outra a praticar um ato que não praticaria normalmente, visando obter vantagem, geralmente com vistas ao enriquecimento sem causa. " Assim no

dolo há uma intenção, uma provocação de outrem para agir em erro, sendo um erro provocado.

O Código Tributário Nacional não definiu o que seria simulação, razão pela qual se busca também a sua conceituação no campo do direito civil. O atual código privado eiva de nulidade absoluta a simulação, diferentemente do código anterior de 1916 que era objeto tão somente de anulabilidade.

Assim o artigo 167 do CC/02 descreve que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma, estando tratando no *caput* desse dispositivo da simulação relativa, com o que o negócio aparente é considerando nulo, podendo o negócio dissimulado (negócio maquiado) ser considerado válido, ou seja, há dois negócios jurídicos, um aparente e outro dissimulado, sendo o aparente considerado nulo e o que se dissimulou válido na sua forma ou substância. Já na simulação absoluta tal situação não é possível, eis que na aparência há um negócio e na essência não se deseja negócio jurídico algum.

No § 1º do artigo 167 ora em análise se arrola outras hipóteses exemplificativas em que haverá simulação nos negócios jurídicos, quer seja, quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Francisco Amaral (2003, p. 531) descreve que na simulação do negócio jurídico vem a resultar "incompatibilidade entre esta e a finalidade prática desejada concretamente pelas partes, que desejariam, na verdade, atingir o objetivo diverso da função típica do negócio. "

Para Flávio Tartuce (2011, p. 217) a simulação seria" um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna", havendo um conflito entre a vontade real e a que foi declarada, reiterando haver uma discrepância entre essência e aparência.

Por fim, com relação ao conceito de fraude busca-se nas normas de direito tributário tal explicação, com base no artigo 72 da Lei 4.502/64, que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas, em especial na parte que descreve sobre as penalidades, informando tal dispositivo que a fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de

modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Sendo a fraude então um gênero.

Fica claro que nas hipóteses de dolo, fraude e simulação são de evasão tributária, conforme o conceito adotado no presente artigo, podendo a administração desconsiderar o ato ou negócio jurídico eivado desses vícios e efetuar o lançamento de ofício, instaurando um processo administrativo para tanto, com o regular direito de defesa e contraditório. Sendo que tais hipóteses de evasão tributária como já descrito são vulgarmente conhecidas como sonegação fiscal, sendo para tanto condutas ilícitas, não sendo, por conseguinte elisão.

Ainda observa que o art. 166 do CC/02 eiva de nulidade o negócio jurídico quando for ilícito o seu objeto, tiver por objetivo fraudar lei imperativa, exemplos de situações de evasão fiscal, diante da ilegalidade da conduta, não respeitando o princípio da legalidade.

Entretanto tais conceitos civilistas ainda são insuficientes para o estudo mais completo do planejamento tributário, sendo necessário ir além, trazendo agora a baila o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, estando no bojo desse dispositivo a expressão dissimulação, conforme também se aferirá no item que segue, sendo que a simples definição de elisão ser legal e a evasão ilegal não resume o problema, eis que tal temática tornou-se mais palpitante com a importação do direito alienígena do que se chamou de norma geral antielisiva.

2.2 NORMA GERAL ANTIELISIVA

Com base na eventual aplicação de uma norma antielisiva, seja com base no CTN, seja com base nas teorias civilistas, passa-se a adentrar nessas teorias que podem ser aplicadas na prática para se evitar o comportamento antielisivo ou até mesmo antiabusivo.

Tal assunto tornou-se de vital importância após a mudança do artigo 116, parágrafo único, do CTN, considerado como uma cláusula geral antielisão, visando reprimir o abuso de direito, razão pela qual será delimitado um pouco mais dessa teoria.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar n. 104, de 10/01/2001 descreve que 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.

Na exposição de motivos do projeto da Lei Complementar n. 104/2001 há no item 6 a menção expressa de que a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. [1]

Há discussão doutrinária acerca desse polêmico artigo 116 ora mencionado, tendo posição desde ser uma norma geral antielisiva, outros que seria antiabuso, outra que não foi novidade aplicando os casos de simulação, fraude e dolo, já previsto no artigo 149, VII, do CTN, sendo uma norma antievasão e não antielisão, há ainda posicionamento sobre sua inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade e segurança jurídica.

Em uma primeira corrente entende-se ser constitucional a norma geral antielisão ou antiabuso, indo de encontro com os princípios constitucionais, em especial da igualdade e capacidade contributiva, não havendo nenhuma violação ao direito dos contribuintes. Partilha desse entendimento Ricardo Lodi Ribeiro (2003, p. 357), alegando que tal interpretação veio do direito francês, com o combate ao abuso de direito, fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e a intenção negocial, informando nesse sentido que:

> A elisão fiscal que deve ser afastada é a prática abusiva, baseada na dissimulação do fato gerador, que não pressupõe necessariamente a prática de ato ilícito como ocorre na simulação. [...] O Brasil, por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, adotou o modelo francês, ao eleger uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão *dissimulação*, contida no referido dispositivo pátrio, que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial.

Parcela desse entendimento encontra guarida por Marco Aurélio Greco, expondo pela possibilidade da aplicação da norma antielisiva, sem violação da Constituição Federal, mas alertando que para a desconsideração será necessário a composição de um órgão colegiado com a participação da sociedade civil, para garantir não só o direito da igualdade e da capacidade contributiva por parte do fisco, mas igualmente a legalidade, liberdade e livre iniciativa por parte do contribuinte (2004, p. 438), entendendo ainda que os casos de simulação, fraude e dolo não se aplica o artigo 116, parágrafo único, do CTN (2004, 427). Asseverando que "a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar

[1] Mensagem n. 1.459. In: *Diário da Câmara dos Deputados.* n. 48931. 16 de outubro de 1999, p. 47.

operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva." (1999, p. 10)

Já a inconstitucionalidade é defendida dentre outros por Eduardo Gomes Botallo (2004, p. 185), alegando a violação de diversos princípios constitucionais, dentre os quais se destacam segurança jurídica, propriedade, liberdade, razoabilidade e proporcionalidade.

E ainda há a corrente que prega que a norma seria de anti-simulação ou antievasão, em sintonia com o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, não sendo inconstitucional, como defende, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho (p. 17), acrescentando nesse sentido James Marins (2002, p. 117), que a palavra dissimulação é uma das hipóteses de simulação, em especial a simulação relativa não tendo o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional trazido nada de novo.

Luciano Alaor Bogo (2005, p. 248) também aborda essas três correntes em sua dissertação de mestrado sobre elisão tributária: licitude ou abuso de direito, o que após a citação de diversos doutrinadores chega a conclusão de ser um gênero de simulação, com o que concorda com a sua palavra, quer seja:

> Nesse contexto, não obstante a intenção do legislador tenha sido diversa, conforme dá conta a leitura da exposição de motivos, acima transcrita, entende-se que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre "a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", deve ser interpretado como se referindo ao gênero "simulação".

Mais adiante o autor descreve que é possível a criação de uma norma geral de repressão à elisão tributária com abuso de direito ou infração indireta à norma tributária, como era pretendido na alteração do artigo 116, parágrafo único, Código Tributário Nacional (BOGO, 2005, p. 256).

Em sintonia com a corrente adotada nesse artigo Demetrius Nichele Macei (2014, p. 1077) esclarece que em que pese as diversas correntes doutrinárias acima apontadas a doutrina majoritária aponta no sentido de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata do que já estava previsto na legislação civil, que é a nulidade de atos jurídicos simulados.

Importante mencionar que o parágrafo único do artigo 116 ainda não foi regulamentado, possuindo eficácia limitada, dependendo de lei ordinária para a sua aplicabilidade. Então aguarda-se as próximas manifestações doutrinárias e publicações legislativas, pois o tema é polêmico e está longe de por um basta na questão, razão pela qual

passa adentrar no item principal e foco desse trabalho que é acerca da legalidade do planejamento tributário.

3. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE AO ABUSO DE DIREITO

O item derradeiro do presente artigo consiste em pesquisar sobre o princípio da legalidade, base da elisão fiscal, e, por conseguinte, do planejamento tributário, trazendo na sequência no excesso de sua utilização legal, na teoria do abuso do direito, eis que nas linhas acima traçadas somente o planejamento revestido das bases legais pode ter a sua real efetividade, não podendo o direito permitir o abuso seja forma, seja do direito, com a utilização de negócios jurídicos inversos, indiretos, maquiando a lei, contrariando o verdadeiro propósito negocial, com o que passará do campo da elisão para a evasão, quer seja, da legalidade para a ilegalidade, sujeitando assim a desconsideração de tais atos, além das demais penalidades administrativas e judiciais, diante da constatação dessas condutas ilícitas.

3.1 PRÍNCIPIO DA LEGALIDADE E O REGULAR PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei, nesse sentido Becker (1998, p. 136) faz a correlação da conceituação de elisão com o princípio da legalidade descrevendo que "[...] todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente".

Além da legalidade trazida no inciso II do artigo 5º da CF há também a menção da questão da liberdade e nesse sentido retrata a obra de Diva Prestes Marcondes Malerbi (1984, p. 27), marco histórico no estudo do planejamento tributário no direito brasileiro, descrevendo que toda a pessoa é livre para dirigir a sua atividade econômica, dentre as formas jurídicas descritas no direito positivo, sendo livre para eleger aquela que venha a gerar um encargo tributário menos gravoso de modo a pagar o menor tributo, constituindo a elisão um direito subjetivo público.

Dentro desse direito fundamental individual do artigo 5º ora mencionado há a questão da liberdade e da legalidade que são invocados no campo da elisão tributária, ambos a favor do contribuinte inclusive. O princípio da legalidade, aliás, é reiterado no âmbito tributário e previsto expressamente no artigo 150, I, da Constituição Federal, conhecido como princípio da legalidade estrita.

Para Hugo de Brito Machado (1988, p. 27), "O verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei.". Ainda acrescenta que pode ser entendido em dois sentidos: "a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes. " (1998, p. 17)

Assim o tributo nasce do consentimento dos cidadãos, através de seus representantes legais, havendo uma restrição compulsória na liberdade de forma consentida, mas que por outro lado constitui uma segurança nas suas relações para com o Estado.

Roque Antônio Carrazza (2003, p. 207) também enfatiza que é pelo caminho da lei que há instituição da obrigatoriedade em matéria tributária. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 77) afirma que o ato revestindo da legalidade não pode ser desconsiderado pela autoridade administrativa, quer seja, "Sendo lícito o ato – pois não se encontra juridicamente proibido, nem tampouco infringe prescrição legal alguma – não pode ele ser desconsiderado pela autoridade administrativa, com o argumento de que implicaria menor carga tributária. "

Cabe ao fisco a obrigação de "manter uma efetiva fiscalização sobre operações e atos praticados pelos contribuintes", com o intuito de evitar e também de punir os atos de fraude, sonegação e demais modos de infração à legislação tributária. (TÔRRES, 2003, p. 12.)

Ainda José Roberto Vieira (1999, p. 80.) define o princípio da legalidade como "uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa". Mas o mesmo autor alerta na sua tese de doutorado para a questão da utilização de medidas provisórias para instituição e aumento de tributos, em que pese a clareza do princípio da legalidade, nominando em seu título como as "catilinárias brasileiras".

Sobre a flexibilização do princípio da legalidade no campo do direito tributário Hugo de Brito Machado (2001, p. 213) sustenta que é um instrumento de proteção contra o próprio Estado com o que se tem "de concluir que tal princípio pode ser substituído, com vantagem, pela desconcentração do poder, que começa pela via da delegação de atribuições tidas como próprias do Estado, a entidades de Direito Privado".

Diante desse contexto de flexibilização e apenas para instigar um debate de um futuro artigo vem mencionar o entendimento do autor Alejandro C. Altamirano (2008, p. 42) no artigo *Jeque a la Ley* que questiona o alcance do princípio da legalidade nos dias atuais, interrogando no sentido de que se a visão história da lei prevalece. De início traz a importância da lei no contexto jurídico diante da segurança jurídica dos cidadãos em face ao Estado, para que possam defendem seus direitos e liberdades (2008, p. 40). Mais adiante o autor identifica algumas anomalias da lei, identificando uma certa desfiguração da essência da lei, descrevendo como sendo uma debilidade, arrolando fatores como a pressão de grandes interesses políticos e a heterogeneidade dos seus conteúdos Sobre a debilidade da lei ante os grandes interesses públicos do estado, assevera que perde a função garantidora, havendo uma árdua negociação e harmonização de interesses, como empresarial, sindical, força social, com um desvirtuamento do cumprimento da lei de forma estrita. (2008, p. 42). Com relação a superabundância legislativa, com leis, resoluções, decretos, havendo uma relativização dos conceitos jurídicos, com um alerta para inseguridade jurídica, resultando uma complexidade para os contribuintes conhecer todas as disposições em vigor diante dessa inundação e incontáveis leis e regulamentos. Assim há uma série de aspectos que rodeiam a lei e a colocam em xeque, em especial com relação a sua confiança e certeza, sendo que a ideia da lei como instrumento infalível, não é tão contundente mais, até mesmo porque essa ferramenta jurídica foi criada pelo homem, concluindo o autor que os princípios que inspiram a lei são impermeáveis a ação humana e mais confiáveis (2008, p. 49).

Com isso a fiscalização no planejamento tributário não pode ser temerária, desprovida de qualquer comando legal, eis que o agente fiscal tem a obrigação de atuar com base na lei, não podendo agir sem os resquícios legais mínimos, sob pena de anarquia e arbitrariedade, violando também a segurança jurídica no âmbito tributário. Nesse sentido Carrazza (2003, p. 234) elucida sobre a importância do princípio da legalidade no âmbito tributário, alertando ainda que não pode o fiscal atuar como legislador:

> Os tipos tributários e tributários-penais não podem ser alargados por meio de manobras que costeiem os aludidos princípios (da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária). Os louváveis propósitos de aumentar a arrecadação e punir os infratores absolutamente não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Em suma, em matéria tributária e tributário-penal, positivamente, é vedada a interpretação analógica in malam partem.
> Também o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributária) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei.

Para tanto o planejamento tributário correto deve se pautar no princípio da legalidade, realizando a elisão fiscal com base na lei e na Constituição Federal, tendo o

contribuinte o direito subjetivo de economia legítima dos tributos. Luciano Amaro (2007, p. 229-230) comenta com propriedade a possibilidade jurídica de economia legal de pagamento dos tributos, tendo a liberdade entre os caminhos traçados na lei o que seja menos oneroso, tendo o direito de uma economia lícita de tributos, não sendo o contribuinte obrigado a escolher o caminho mais oneroso na condução de seus negócios.

3.2 TEORIAS DO ABUSO DE FORMA, ABUSO DE DIREITO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

O derradeiro questionamento consiste em analisar em que medida se pode auferir na prática eventual abuso de direito utilizando a roupagem jurídica do planejamento tributário, tentando imputar legalidade ao ato, as escusas e com mácula do verdadeiro negócio celebrado. Tal situação pode se enquadrar doutrinariamente como negócio jurídico indireto, abuso na forma, e até mesmo o malfadado abuso do próprio direito, com o que desde já defende que tal fato não pode ficar impune, devendo mais uma vez o direito tributário socorrer aos conceitos civilistas a fim de salvaguardar a ciência do direito.

Como observa Fernando Dias Andrade (2014)[2] em seus apontamentos sobre o planejamento tributário, à luz do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não é raro observar na prática o planejamento tributário em situações de ilegalidade, em contexto fático supostamente lícito, realizadas com abuso de forma jurídica.

Luis Cesar Souza de Queiroz (2008, p. 9) descreve que o conceito de abuso de forma foi importado do ordenamento jurídico alemão, informando que haverá o respectivo abuso "quando um determinado resultado econômico é alcançado mediante uma forma jurídica considerada 'pouco usual', 'incomum', 'não adequada'", com o que há consequência jurídica no abuso da forma pois "se ocorrer o uso de uma forma jurídica inadequada com o propósito de incorrer numa menor carga tributária, será considerado devido o tributo como se a forma adequada ao resultado econômico pretendido tivesse sido adotado."

Assim a discussão do planejamento tributário no campo da elisão e evasão tributária como descrito no primeiro item do presente artigo, tornou-se insuficiente com o passar do tempo, com o que uma visão mais completa torna-se necessária, com o que passa a revisitar mais alguns conceitos civilistas sobre o assunto, como o abuso de direito, não podendo o fisco simplesmente proibir o planejamento tributário, devendo sim fiscalizá-lo com o intuito de verificar se atuação foi com base na lei ou se houve mácula na sua manifestação, devendo

apurar concretamente tais atos se estão dentro do campo da evasão ou da elisão, a fim de adotar as medidas corretivas diante de eventual infração, se constatar condutas ilícitas e evasivas, em que pese tentar revestir a roupagem da legalidade.

Para Paulo de Barros Carvalhos (2011, p. 80) não se pode aceitar o mascaramento dos atos e negócios jurídicos, eis que "os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é."

Como bem descreve Bogo (2005, p. 288), a teoria do abuso do direito é invocada para solucionar essa colisão de princípios e valores constitucionais "com base nas possibilidades oferecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e à vista dos princípios e métodos de interpretação constitucional" informando que a legalidade, tipicidade, isonomia e capacidade contributiva estão no mesmo plano normativo "seja como normas-princípio, seja como normas-regra, conforme consta dos artigos 5º, *caput* e II, 150, I e II e 145, § 1º, da Constituição Federal". (2005, p. 289), vindo a complementar diversas normas (princípios ou regras) que estão dentro dessa contextualização normativa para se evitar o abuso de direito:

> Restou demonstrado que os princípios em referência não são absolutos e se encontram materialmente limitados pela própria Constituição. A ordem econômica (CF, art. 170), a par de estar fundamentada na propriedade privada, na livre concorrência, na autonomia negocial e na liberdade profissional, apresenta como alicerce, igualmente, a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e os ditames da justiça social, de modo a assegurar a todos uma existência digna, na busca constante pela consecução dos ideais da sociedade (CF, art. 3º). A liberdade contratual, por sua vez, é limitada pela probidade e pela boa-fé (CC, arts. 113 e 422), bem como pela função social do contrato (CC, art. 421). É em nome desses valores e em obediências aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva que o direito à elisão tributária deve ser limitado, quando seu exercício se mostrar abusivo. (2005, 290)

O contribuinte tem o direito subjetivo da elisão tributária, diante dos princípios da legalidade, liberdade, iniciativa privada, propriedade, taxatividade, dentre outros, mas evidentemente que não pode abusar dessa norma principiológica e do direito em si, cabendo ao Estado fiscalizar, assim como atender os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade, e também a função social e boa-fé que deve permear todos os negócios jurídicos, devendo então haver o equilíbrio e harmonia, para tentar se atingir a justiça social.

E como diz Bogo (2005, p. 291), a teoria do abuso do direito em matéria de elisão tributária em última instância "não tem por escopo fundamental garantir ou aumentar a

---

[2] Disponível em http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51646&seo=1, Acesso em 22 ago. 2017.

arrecadação do estado, mas sim e especialmente assegurar o direito da sociedade a uma tributação justa, ou seja, uma tributação isonômica e solidária".

A proporcionalidade e o equilíbrio na aplicação desses institutos são medida que se requer com o intuito precípuo de se evitar o abuso, o que tem que ser apurado pela ciência do direito no caso concreto.

Praticar atos ou negócios jurídicos desprovidos de causa pode ser enquadrar em abuso de direito, gerando uma situação jurídica não querida, não revestindo de veracidade, diante do fim último de apenas mascarar uma situação jurídica para se evitar ou reduzir a carga tributária, abuso o qual não pode ser tolerado pelo direito, diante da mácula, não se revestindo de veracidade em sua substância, apenas na forma há legalidade, com o enquadramento axiológico dessa problemática posta em apreciação, será considerado ilegal, não podendo produzir os efeitos jurídicos, diante da violação material e/ou formal. Observa-se que não há violação direta de uma norma jurídica e sim indireta.

Ainda sobre o negócio jurídico indireto Cesar A. Guimarães Pereira (2001, p. 210) acrescenta a relevante distinção entre negócio jurídico direto e indireto, descrevendo que este não se subsume a lei, diante da omissão legislativa, esclarecendo que no negócio indireto a subsunção é entre a forma e o tipo estrutural "sem nenhuma consideração quanto ao objetivo ulterior do negócio.

Com isso esclarece Demetrius Nichele Macei (2014, p. 1077), que passou o fisco a autuar os contribuintes que agiam dessa forma, diante da realização de planejamentos tributários irregulares "em que os negócios jurídicos realizados não seriam aqueles que "normalmente" deveriam ocorrer em cada caso, com base nas teorias civilistas do abuso de forma, abuso de direito e negócio jurídico indireto". Alertando ainda que fisco apenas desconsidera o negócio jurídico, eis que não tem incumbência jurisdicional para sua anulação, descrevendo que "a autoridade administrativa não necessariamente anula o negócio, mas simplesmente o desconsidera, para fins tributários se o mesmo negócio não revelar sobretudo "propósito" comercial. (2014, p. 1077-1078). Já para Hermes Marcelo Huck (1998, p. 15) quando o planejamento tributário, for realizado sem qualquer finalidade negocial senão a da economia tributária, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais.

Entende-se que a teoria do abuso do direito, abuso de forma e negócio jurídico indireto aplica-se no campo do direito tributário, em especial no tocante a elisão fiscal, eis que

se pode utilizar desse mecanismo, mas não se pode abusar desse direito outorgado, devendo observar não só a forma do ato praticado, mas em especial a sua substância, com o que utilizando a roupagem da elisão fiscal com abuso de forma ou de direito, praticando situações maquiadas, transmuda-se do campo da elisão para a evasão fiscal, ou seja, na roupagem legal, para um contexto fático prático ilegal.

Diante do exposto vem a concluir o presente item e o artigo que a incidência das teorias do abuso de forma, abuso de direito e/ou o negócio jurídico indireto, são formas inversas para tentar burlar a legislação, tentando maquiar a elisão em uma roupagem legal, mas que na prática constitui uma forma de evasão fiscal, que não é admitida diante da sua ilegalidade. Nesse sentido Octavio Campos Fischer (2004, p. 455) sustenta que não implica na violação do princípio da legalidade, devendo haver uma requalificação jurídica, confira:

> Todavia, e ao contrário da doutrina majoritária, quando se fala em "abuso de direito" do contribuinte não estamos, em hipótese alguma, afrontando o princípio da legalidade tributária. Simplesmente, porque não estamos autorizando a Administração Pública ou o Judiciário a criar novas hipóteses de incidência, novas obrigações tributárias, sem o devido respaldo legal e constitucional. A questão, em verdade, é apenas de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento, ou, nos passos de Marco Aurélio Greco, de correta (re)qualificação jurídica do fato. Aliás, a rigor, pensamos ser inócua a discussão a respeito da observância ou não do princípio da legalidade, pelo simples motivo de que não se imagina como a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Pela própria "textura aberta" da cláusula do "abuso de direito", entendemos que das duas uma: ou a repudiamos no direito tributário e confessamos que o contribuinte pode "usar e abusar" de seus direitos como bem quiser, ou entendemos que só existe direito (do contribuinte) se exercido sem ultrapassar os limites e fins para os quais foi estabelecido.

Heleno Taveira Torres (2015) ao tratar do planejamento tributário abusivo e o novo alvo do fisco global[3], vem em síntese pregar a transparência, boa fé e cautela na administração informando que de direito passou a um dever o *compliance* fiscal "para afastar riscos tributários à atividade (ética interna), induzir lealdade concorrencial (ética entre iguais) e fortalecer o cumprimento da função social da propriedade (artigo 5º, XII da CF), pela garantia de preservação das bases tributáveis dos estados (ética social)".

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no exposto houve a menção dos conceitos inaugurais de planejamento tributário, adentrando no campo da elisão e evasão fiscal, concluindo que o planejamento tributário é uma conduta lícita, estando dentro da conceituação de elisão fiscal, eis que a evasão circunda no campo da ilegalidade.

Sabendo que a evasão é revestida de ilegalidade, também conhecida vulgarmente como sonegação fiscal, houve na sequência a explicação do dolo, fraude e simulação, adentrando na problemática da aplicação ou não dos conceitos do Direito Civil no campo tributário, seguindo-se a orientação doutrinária da sua aplicação, não tendo optado pela adoção de um sistema tributário fechado, pois o direito é uno e a divisão em ramos é por uma questão didática, não podendo o direito público tributário ficar isolado e não socorrer aos demais ramos do direito.

Partindo dessas premissas evolui-se o estudo analisando o polêmico artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, conhecido como norma geral antielisiva, trazendo algumas correntes doutrinárias, tendo optado pela nomenclatura norma geral antievasão, diante da palavra dissimulação escrita no artigo 116, com o que adotou a corrente da simulação relativa, em complemento ao artigo 149, VII, CTN, que ainda depende de regulamentação, via lei ordinária, com o que o debate está longe para se findar.

Diante do exposto conclui-se que é possível sim o planejamento tributário, obedecendo a legalidade, estando dentro da elisão fiscal, sendo que eventual ilegalidade seja na forma, seja na substância, deve haver o reconhecimento no caso concreto do abuso do direito, adentrando por conseguinte também no campo da ilegalidade e da evasão fiscal, com o que adoção das medidas para anular o ato ou negócio jurídico eivado de ilegalidade é medida que se propõe no presente estudo, diante da atuação abusiva, que não pode ser respalda pela ciência do direito.

REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. Jaque a la ley: **Referencia a algunas anomalías de la ley tributaria.** *Advocatus*, *0*(19), 39-49. 2008. Disponível em: http://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/444. Acesso em: 25 jan. 2017.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil. Introdução.** 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDRADE, Fernando Dias de. **Apontamentos sobre planejamento tributário, à luz do parágrafo único do Art. 116 do CTN**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 22 dez. 2014.

[3] Disponível em http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global. Acesso em 25 jan. 2017.

Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51646&seo=1>. Acesso em: 24 jan. 2017.

BRASIL. **Constituição (1988).** *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16.01.2017.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 janeiro 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 24.01.2017.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Denominado Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 de outubro 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 23.01.2017.

BRASIL. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 de julho 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 25.01.2017.

BECKER, Alfredo Augusto**. Teoria geral do direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIANCO, João Francisco. **O planejamento tributário e o novo Código Civil.** *In:* BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). Impacto tributário do novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito**. Dissertação apresentada como conclusão de Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Paraná. 2005. Disponível em < http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/1267/LucianoAlaorBogo.pdf?sequence=1>. Acesso: 29/09/2016.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário**. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil.* São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 169-194.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário -** Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASSONE, Vitório. **Elisão e evasão fiscal.** *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 193-231 (Caderno de pesquisa tributária, 13)

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A norma geral antielisiva.** *In:* MARINS, James (coord.). Tributação e antielisão. Curitiba: Juruá, 2002, p. 13-17.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FISCHER, Octavio Campos. **Abuso de direito: o ilícito atípico em direito tributário.** *In.* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 440-461.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio; LIBERTUCI, Elisabeth Levandowski. **Para uma Norma Geral Antielisão,** IOB, São Paulo, Outubro de 1999, p. 10.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão no direito tributário internacional.** *In:* ROCHA, Valdir de (org.). Planejamento fiscal: teoria e prática. 2v. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11-26.

MACEI, Demetrius Nichele. **Planejamento Tributário e a verdade material em Juízo.** *In* Tributação: Democracia e Liberdade. Betina Grupenmacher (Coord.). São Paulo: Noeses, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito**. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a Medida Provisória 66 de 22 de agosto de 2002).** *In:* MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão.* Curitiba: Juruá, 2002, p. 103-152.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Resenha Tributária, 1998.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Limites do Planejamento Tributário in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Quartir Latin: São Paulo, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva**. *In*: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). Mini reforma tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p. 331-358.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil:** volume único. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas).** A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão.* Curitiba: Juruá, 2002.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese de Doutorado em Direito apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999.