



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

CARLOS YAGO MIRANDA DE OLIVEIRA

**ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL:
análise sobre os reflexos no ordenamento jurídico pátrio e empresas**

SANTA RITA – PB

2025

CARLOS YAGO MIRANDA DE OLIVEIRA

**ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL:
análise sobre os reflexos no ordenamento jurídico pátrio e empresas**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Unidade Santa Rita, do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel(a) em
Ciências Jurídicas.

Orientador(a): Me. Alex Taveira dos
Santos

SANTA RITA – PB

2025

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

048e Oliveira, Carlos Yago Miranda de.
Elisão, elusão e evasão fiscal: análise sobre os reflexos no ordenamento jurídico pátrio e empresas / Carlos Yago Miranda de Oliveira. - Santa Rita, 2025. 64 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ-SANTA RITA.

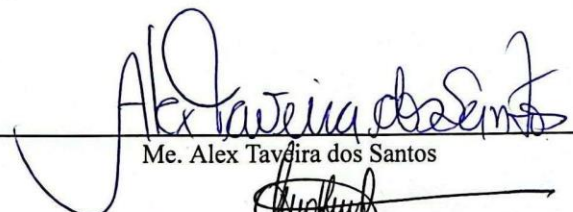
1. Elisão fiscal. 2. Elusão fiscal. 3. Evasão fiscal. 4. Planejamento fiscal. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA CDU 34

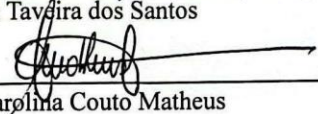


ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

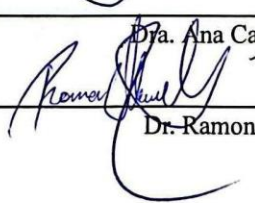
Ao vigésimo quarto dia mês de Abril do ano de dois mil e vinte e cinco, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Elisão, elusão e evasão fiscal: análise sobre os reflexos no ordenamento jurídico pátrio e empresas”, do(a) discente(a) **CARLOS YAGO MIRANDA DE OLIVEIRA**, sob orientação do(a) professor(a) Me. Alex Taveira dos Santos. Após apresentação oral pelo(a) discente e a arguição dos membros avaliadores, a Banca Examinadora se reuniu reservadamente e decidiu emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Me. Alex Taveira dos Santos



Dra. Ana Carolina Couto Matheus



Dr. Ramon Olímpio de Oliveira

AGRADECIMENTOS

A jornada até a conclusão deste Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi repleta de desafios, aprendizados e conquistas, e não teria sido possível sem o apoio de diversas pessoas que, de diferentes formas, contribuíram para esta realização.

Primeiramente, agradeço a Deus, por me conceder força e sabedoria para superar cada obstáculo e seguir firme nessa trajetória acadêmica. À minha família, que sempre esteve ao meu lado, oferecendo palavras de encorajamento e compreensão nos momentos mais difíceis.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este trabalho fosse concluído com êxito, meu mais sincero agradecimento.

“O Direito serve à vida: é regramento da vida. É criado por ela e, de certo modo, a cria.” (Pontes de Miranda)

RESUMO

O presente trabalho científico, adotou como metodologia o formato qualitativo e exploratório, sendo norteado pelo levantamento bibliográfico e análise documental. Ademais, possui como delimitação temática o estudo analítico acerca da Elisão, Elusão, Evasão fiscal e seus reflexos sobre o ordenamento jurídico pátrio e empresas, objetivado mitigar a atual problemática atinente aos equívocos cometidos pelas práticas de economia fiscal. Para tal propósito, foi realizado de maneira introdutória esclarecimentos acerca da problemática conceitual existente entre os termos de Elisão, Elusão e Evasão fiscal. Ato contínuo, foi observado o aspecto prático e seus reflexos sobre o ordenamento jurídico, em especial, a violação sobre os princípios constitucionais tributários e leis específicas que regem o sistema tributário nacional, além da repercussão econômica. Outrossim, realizou-se ante as referidas consequências, o estudo acerca da aplicabilidade pelo estado fiscal de normas tributárias voltadas a repelir as referidas condutas, a título de exemplo, convém suscitar as regras de cunho antievasivas, antielisivas e antielusivas. Desta feita, diante da enorme complexidade tributária que assola as empresas brasileiras, a presente monografia, encontrou como resultado as principais condutas a serem adotadas pelo contribuinte, no sentido de reduzir o atual problema referente a adequada confecção do planejamento tributário, considerando o ordenamento jurídico vigente e atual posicionamento dos tribunais pátrios acerca das condutas voltadas à economia fiscal.

Palavras-chave: Elisão fiscal; elusão fiscal; evasão fiscal; planejamento fiscal.

ABSTRACT

This scientific work adopted a qualitative and exploratory methodology, guided by bibliographical research and documentary analysis. Furthermore, its thematic delimitation is the analytical study of tax avoidance, elusion, and evasion and their impact on the national legal system and companies, aiming to mitigate the current problem related to the mistakes made by tax economy practices. For this purpose, an introductory explanation was given about the conceptual problem between the terms tax avoidance, elusion, and evasion. Then, the practical aspect and its impact on the legal system were observed, in particular, the violation of constitutional tax principles and specific laws that govern the national tax system, in addition to the economic repercussions. Furthermore, in view of the aforementioned consequences, a study was carried out on the applicability by the tax state of tax rules aimed at repelling such conduct. For example, it is appropriate to raise anti-evasion, anti-avoidance and anti-elusive rules. Therefore, in view of the enormous tax complexity that plagues Brazilian companies, this monograph found as a result the main conducts to be adopted by the taxpayer, in order to reduce the current problem regarding the adequate preparation of tax planning, considering the current legal system and the current position of the national courts regarding conducts aimed at tax savings.

Keywords: Tax avoidance; tax evasion; tax avoidance; tax planning.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL	13
2.1 CONCEITOS.....	13
2.2 CRITÉRIOS ESTRUTURANTES DA ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL	15
2.3 CRITÉRIO CRONOLÓGICO DO FATO GERADOR	16
2.4 CRITÉRIO DA FINALIDADE DOS ATOS PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE	17
2.5 CRITÉRIOS DOS VÍCIOS DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS	18
2.6 CRITÉRIOS DE CONFRONTO COM PRINCÍPIOS	19
3 REFLEXOS SOBRE O ASPECTO LEGAL, PRINCIPIOLÓGICO E JURISPRUDENCIAL	21
3.1 REGRAS E PRINCÍPIOS	22
3.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	24
3.3 PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PRIVADA E LIVRE INICIATIVA	28
3.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	30
3.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	33
4 DA REALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CONJUNTAMENTE COM A ELUSÃO, ELISÃO E EVASÃO FISCAL	34
4.1 DA SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO.....	34
4.2 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO	38
4.3 FRAUDE À LEI	40
4.4 ABUSO DE DIREITO, ABUSO DE FORMAS E O PROPÓSITO NEGOCIAL	42
4.5 SONEGAÇÃO FISCAL	45
5 NORMAS ANTIELUSIVAS	52
5.1 ESTADOS UNIDOS: TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	53
5.2 NORMAS DE PREVENÇÃO À ELUSÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	54
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia, abordou como objetivo principal o estudo dos conceitos da Elisão, Elusão e Evasão Fiscal, levando em consideração os seus critérios estruturantes, bem como a análise dos marcos responsáveis por configurar as referidas práticas como: fator cronológico, os vícios nos negócios jurídicos e a finalidade do negócio jurídico.

No que concerne, ao problema alvo desta pesquisa, verifica-se a ampla necessidade de o contribuinte dominar as práticas de Elisão fiscal como seu aliado no planejamento fiscal, dado que representa uma conduta lícita para fins de economia fiscal. Não apenas isto, o conhecimento das práticas de Elusão e Evasão fiscal, se deve no sentido de alertar para as fortes consequências ao qual o estado impõe, como a nulidade do negócio jurídico (art. 167, do CC), condenação na esfera civil e penal, além de multas nos termos da nova Lei nº 14.689/2023, inclusive, o Supremo Tribunal Federal (STF) através do tema 863, ponderou acerca da aplicabilidade das sanções pecuniárias.

A elisão fiscal, pode ser entendida com um planejamento fiscal lícito, em contrassenso, a evasão fiscal configura-se mediante o exercício de práticas verdadeiramente dolosas e ilegais, exclusivamente voltadas para economia fiscal. Por sua vez a elusão fiscal, decorre da abusividade da elisão, isto é, está no meio termo, sendo uma neblina para sua atuação e fiscalização por parte das autoridades fiscais, o que representa um desafio para interpretação das normas tributárias.

Desse modo, sendo indispensável o discernimento das referidas condutas representadas pela elisão, elusão e evasão fiscal, na medida que constitui medida indispensável para a segurança jurídica e efetividade na economia fiscal por parte do contribuinte. Em contrapartida a sua imprecisão, alimenta ainda mais a insegurança jurídica por intermédio da dificuldade fiscalizatória e comprometimento da arrecadação tributária pelo Estado, além de afetar diretamente os contribuintes com a baixa efetividade das estratégias relativas à redução tributária, e consequentemente oneração de suas atividades econômicas.

À vista disso, o objetivo geral desta monografia busca demonstrar cabalmente os conceitos e os limites das práticas de elisão, elusão e evasão fiscal, enfatizando os seus respectivos reflexos legais, conjuntamente com a atual jurisprudência pertinente à matéria e as consequências econômicas decorrentes destas práticas.

Nesse sentido, o objetivo específico propõe facilitar a compreensão abordando os pontos de maior relevância sobre a temática, a saber: (i) conceitos e fundamentos teóricos dessas práticas; (ii) princípios constitucionais tributários relacionados; (iii) posicionamento da doutrina e jurisprudência acerca do tema; (iv) avaliar os impactos sobre o prisma da legislação, decisões judiciais e segurança jurídica; (v) compreender separadamente a elisão, elusão e evasão, conjuntamente com as consequências positivas e negativas, em especial no que diz respeito ao planejamento tributário voltado para a economia fiscal.

Em relação a metodologia, foi adotada para este trabalho de monografia o formato qualitativo e exploratório, sendo norteado pelo levantamento bibliográfico e análise documental. Insta detalhar, que foram utilizados livros, artigos científicos, legislações vigentes, jurisprudências e pareceres técnicos, essenciais para a construção do referencial teórico e para o desenvolvimento de discussões acerca dos aspectos normativos, doutrinários e práticos do tema.

Por sua vez, a estrutura deste trabalho científico, foi dividida em capítulos com abordagem progressiva ao assunto. Sob esta perspectiva, a introdução, buscou abordar os elementos iniciais do tema, através da delimitação da problemática e os objetivos da pesquisa. O capítulo 2, examinou detalhadamente os conceitos atinentes à elisão, elusão e evasão tributária, levando em consideração os respectivos critérios estruturantes e seus reflexos legais, principiológicos e jurisprudências.

Ato contínuo, o capítulo 3, ateve-se a análise sobre os princípios constitucionais mais relevantes ao presente estudo, isto é, legalidade, isonomia, capacidade contributiva e segurança jurídica, tendo sido evidenciado a influência de tais princípios sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias.

Neste seguimento, o capítulo 4 debruça-se sobre o estudo dos negócios jurídicos praticados na esfera do Direito Civil e suas consequências no âmbito tributário, sendo realizado uma investigação crítica e aprofundada referente às práticas de simulação, dissimulação, negócio jurídico indireto, fraude a lei, abuso de direito, abuso de formas, teoria do propósito negocial e sonegação fiscal. Subsequentemente, o capítulo 5, trata da matéria inerente às normas antielusivas, justamente no sentido de prevenir as condutas consideradas como abusivas presentes nos negócios jurídicos realizadas pelos contribuintes, com a finalidade exclusiva de eximir-se da obrigação tributária.

Como resultado de todo o trabalho, a conclusão sintetiza os principais achados da pesquisa, ressaltando os desafios crônicos e perspectivas para o adequado domínio das práticas de elisão, elusão e evasão, no sentido de mitigar o cenário de insegurança jurídica, sobretudo, no que refere ao planejamento tributário.

Por fim, pretende-se através da presente monografia contribuir para um melhor entendimento acerca da temática, auxiliando tanto os operadores do Direito quanto os contribuintes na busca por práticas tributárias compatíveis com o ordenamento jurídico vigente.

2 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

2.1 CONCEITOS

Antevejo relevância, no que concerne o estudo inicial dos conceitos fundamentais e as teorias que sustentam a análise sobre Elisão, Elusão, Evasão fiscal. A priori, este estudo busca discutir os reflexos de tais conceitos teóricos sobre o ordenamento jurídico pátrio e empresas, baseando-se em contribuições de autores como Anderson Furlan, Edvaldo Oliveira Andrade Filho, Luís Eduardo Schoueri, Ivó César Barreto de Carvalho e Rubens Gomes de Souza.

Nessa vereda, contribui o estudioso Edvaldo Oliveira Andrade Filho, vejamos:

Planejamento tributário ou `elisão fiscal' envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. Esta forma percebe-se a extrema relevância de que o planejamento tributário prescinde que a investigação quanto a sua juridicidade se dê tanto no direito positivo quanto na visão negocial, não se restringindo, portanto, à descoberta de lacunas ou permissivos implicitamente deduzidos através da análise das normas jurídicas aplicáveis¹.

Por outro lado, Anderson Furlan argumenta que:

A elisão fiscal corresponde ao resultado do comportamento do sujeito passivo que, sem violar frontalmente a norma de incidência, contorna-a abusivamente para atingir propósitos não desejados pelo legislador e opostos aos valores estruturantes do ordenamento².

Assim, no contexto desta pesquisa, entende-se que a elisão fiscal, na verdade constitui uma conduta lícita, eis que a ausência de lei específica acerca da determinação de conduta ao contribuinte, o torna isento de qualquer tributação, de tal maneira, que consiste em práticas de aprimoramento do planejamento tributário. Sobre isso, dispõe o art.150, da CF/88, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

De igual modo, o art. 5, II, da CF/88, evidencia mais ainda a necessidade de previsão legal, para regulamentação da conduta do sujeito passivo, *in verbis*:

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.718.

² SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.p.231.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Acrescenta ainda, o doutrinador Luís Eduardo Schoueri:

Tem-se no Princípio da Legalidade um bom exemplo de enunciado que permite se extraíam regras como a autoridade não poder exigir um tributo na falta de lei prevendo-o, sem que ali se esgote o dispositivo, já que há um mandamento de otimização (princípio), igualmente baseado no mesmo dispositivo, que implica esperar-se que o legislador descreva, com a maior precisão possível, as circunstâncias que darão ensejo à tributação³.

Depreende-se, portanto, que a ausência de lei não vincula o contribuinte a condutas, logo, possuindo autonomia para realizar o planejamento tributário, com vistas à redução da carga tributária mediante a prática de elisão fiscal.

Na verdade, a conceituação mais adequada para o uso abusivo da elisão seria a elusão, conforme preleciona o estudioso Ivó César Barreto de Carvalho:

elusão - é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei⁴.

Isto significa dizer, que utilizando-se geralmente de forma válida no campo do Direito Civil mediante a realização de negócios e atos jurídicos permitidos, quando analisado sobre a ótica do Direito Tributário, verifica-se uma finalidade exclusivamente voltada para economia fiscal mediante violação indireta da lei, como é o caso da ausência de propósito negocial, abuso de formas ou fraude a lei.

Por sua vez, a evasão fiscal constitui na prática ilícita de meios para escapar do devido adimplemento tributário. Sobre isso, insta suscitar o método desenvolvido pelo estudioso Rubens Gomes de Souza, para a adequada configuração da evasão fiscal:

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

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024. pg. 292.

⁴ CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2004. p. 34.

fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal⁵.

Infere-se, portanto, que a evasão fiscal, diferentemente da elisão e elusão, ocorre quando ato praticado pelo contribuinte para evitar o pagamento tributo, se consuma em momento posterior ao fato gerador, para isto, foi adotado o critério cronológico para uma diferenciação mais cristalina.

Acontece que, o referido critério possui limitações, devendo ser adotado conjuntamente com o critério da licitude dos meios utilizados, isto é, deve ser verificado também a concordância dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente, assim, caso a conduta seja divergente as normas regulamentadoras estará configurado a evasão fiscal.

Em resumo, podemos concluir uma delimitação considerável acerca das práticas da elisão, elusão e evasão fiscal. A primeira conduta, deve entendida como uma prática de economia fiscal lícita, sendo realizada dentro dos parâmetros legais e anterior a incidência do fato gerador, a segunda, caracteriza-se pela abusividade da primeira, mediante práticas geralmente válidas, contudo, com a presença da violação indireta da lei, sendo uma conduta intermediária entre a elisão e evasão. Por último, a evasão fiscal, versa sobre a violação direta do ordenamento jurídico pátrio, com prática ilícita depois da ocorrência do fato gerador, como as práticas de fraude, simulação e sonegação, estudadas mais adiante.

2.2 CRITÉRIOS ESTRUTURANTES DA ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

De acordo com as considerações conceituais realizadas no tópico anterior, passemos ao estudo detalhado sobre os critérios estruturantes da Elisão, Elusão e Evasão fiscal.

Sobre isso, Marco Aurélio Greco elenca três pilares para a devida caracterização das práticas supracitadas. Vejamos:

[...] na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do *fato gerador* e mediante atos lícitos, salvo simulação;
na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o *planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e fraude à lei.*

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária: planejamento fiscal – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à *capacidade contributiva*⁶.

Diante das lições prescritas, resta demonstrado três principais elementos estruturantes, como o *critério cronológico do fato gerador*, *patologias do negócio jurídico* e o *princípio da capacidade contributiva*. Isto posto, será feito o estudo fragmentado acerca dos elementos capazes de diferenciar a conduta permitida ao contribuinte representado pela Elisão, em contrapartida da Elusão e Evasão (não permitido).

2.3 CRITÉRIO CRONOLÓGICO DO FATO GERADOR

No que concerne ao critério cronológico do fato gerador, o presente estudo advoga a tese de que a prática da Elisão consiste em atos tributários lícitos, pois, a legislação tributária vigente não prevê hipóteses de criminalização das condutas relativas à economia fiscal.

Em outros termos, a ilicitude do contribuinte reside quando o mesmo não observa determinação legal, assim, como a norma tributária para produzir efeitos necessita obrigatoriamente do fato gerador, nada impede que o indivíduo realize atos estritamente relacionados a redução de pagamento tributário, sobretudo, em momento anterior ao marco inicial do efeito normativo.

De maneira subsidiária, Enzo Yosiro defende um entendimento mais amplo quanto a prática da Elisão fiscal e sua legalidade, vejamos:

Sob o ponto de vista exclusivo desse critério cronológico, não se exige qualquer teste para a validade da estruturação dos negócios jurídicos no planejamento tributário, sendo irrelevante o propósito negocial, ou ainda eventual vício sobre a forma⁷.

Ou seja, defende que a ausência de imposição normativa marcada pela não ocorrência do fato gerador, importa necessariamente na irrelevância do propósito negocial ou até mesmo vício de forma do negócio jurídico.

⁶GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 307.

⁷MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **Critérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Pg. 36.

Em suma, a prática de Elisão fiscal caracteriza-se justamente pela elevada liberdade do contribuinte, pois, acredita-se na ausência de regulamentações legais sobre sua conduta de economicidade tributária. Logo, permite a auto-organização por parte do contribuinte, desde que não incida o fato gerador, não levando em consideração a interpretação econômica da norma ou ainda a finalidade de organização dos atos e negócios jurídicos.

2.4 CRITÉRIO DA FINALIDADE DOS ATOS PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE

Não se pode esquecer os demais critérios estruturantes, desta feita, no presente tópico será realizado algumas considerações relevantes sobre a finalidade dos negócios jurídicos frente a legalidade fiscal e tributária.

A finalidade passa a assumir relevância quando estiver presente o fato gerador, isto é, ultrapassado a barreira cronológica do ato e estando submetida a conduta a eficácia das normas tributárias.

Dito isto, insta citar o contexto ao qual surgiu o critério da finalidade, sobre isso, esclarece o estudioso Enzo Yosiro:

A partir dos anos 70 o fenômeno da Elisão fiscal tornou-se cada vez mais frequente, o contribuinte começou a utilizar instrumentos contratuais atípicos, seja para aproveitar as lacunas do ordenamento tributário, seja para aproveitar as lacunas do ordenamento tributário, ou mesmo para evitar uma carga tributária mais onerosa⁸.

Ou seja, diante do aumento dos negócios jurídicos voltados unicamente para redução tributária, surge a necessidade de ser avaliado a finalidade mais afundo de tais relações comerciais, assim, devendo ser demonstrado cabalmente alguma objetividade relacionada a extrafiscalidade no desenvolvimento de atos e negócios jurídicos.

Nesse seguimento, levando em consideração as experiências estrangeiras, percebe-se uma evolução das práticas reguladoras sobre a Elisão fiscal, isto é, as autoridades fiscais estrangeiras buscando evitar possíveis exageros e configuração da Elisão fiscal, passou a adotar normas para fins de tipificação e qualificação de determinadas práticas.

⁸MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **Crítérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho". Pg. 36.

Acontece que, as normas administrativas passaram a cercear o planejamento tributário feito pelo contribuinte, acendendo um alerta, posto que a referida tipificação de condutas proibidas e permitidas, em especial sobre os negócios jurídicos podem ocasionar o empobrecimento dos planejamentos tributários condicionando a condutas pré-definidas, que nem sempre correspondem a real necessidade do empreendimento.

Em virtude disso, é importante ressaltar a política de controle dos negócios jurídicos adotado pelos EUA sobre a matéria fiscal, denominado como “*business purpose*” ou propósito negocial. Sobre isso, contribui Enzo Yosiro:

visa estabelecer a necessidade de uma finalidade extrafiscal de razão de negócio ou empreendimento para que seja válido o planejamento tributário⁹.

Isto significa dizer, que o conceito de propósito negocial é utilizado no direito tributário para determinar a validade de um planejamento tributário. Para tal propósito, são implementadas regulamentações administrativas, exigindo que o negócio jurídico estabelecido tenha obrigatoriamente capacidade de desenvolver uma operação para além da mera economia de tributos, ou seja, uma economia real sobre o empreendimento, contribuindo para o funcionamento ou crescimento da empresa, por intermédio da expansão de negócios e eficiência operacional.

Destarte, levando em consideração os aspectos negociais fiscais no Brasil e as entidades de regulamentações sobre a matéria, verifica-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), adota posicionamento semelhante ao propósito negocial, remanejando atos e negócios jurídicos em planejamento tributário.

2.5 CRITÉRIOS DOS VÍCIOS DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

Em relação a este critério, verifica-se um aspecto interessante, posto que o planejamento tributário além de observar a legalidade relativa ao Direito Tributário, deve respeitar também as regulamentações previstas no Direito Civil. Desse modo, não sendo tolerado condutas que comprometam os negócios jurídicos, como fraude, dolo, simulação e abuso de formas do direito.

⁹ MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **Critérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Pg. 37.

Inclusive, depreende-se que majoritariamente as condutas ilícitas supracitadas, estão vedadas pelo Direito Privado, de maneira que a legislação tributária prever apenas a vedação a simulação no seu art. 149, inciso VII do CTN, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por óbvio, que a ausência da previsão no acervo legal tributário, não confere dispensabilidade, devendo estar submetido às normas do Direito Privado como condição de validade do planejamento tributário.

A propósito, a doutrina tributária conceitua como “ilícito atípico”, dado que busca na esfera do Direito Privado os demais marcos legais para realizar a qualificação do conjunto de atos e negócios jurídicos em planejamento tributário, sob a sua forma, tipo e causa, tendo relevância jurídica o abuso do direito, o abuso de formas e a fraude à lei.

Em resumo, Marco Aurélio Greco realiza uma síntese sobre o explicado até agora, ao entender que:

se o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (exempli gratia simulação, fraude a lei, ou abuso de formas), fere a lei e o planejamento fiscal e considerado ilícito. Por outro lado, se para alcançar o fim visado recorre-se a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, válido, sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade, tem-se a Elisão¹⁰.

Dito isto, a ausência de vício do negócio jurídico, consubstancia a licitude da conduta do contribuinte, permitindo a validade da Elisão fiscal por parte das autoridades fiscalizadoras, contudo, caso adote postura adversa deverá ter a invalidação do respectivo planejamento por ilicitude.

2.6 CRITÉRIOS DE CONFRONTO COM PRINCÍPIOS

Neste tópico, será verificado o elemento principiológico relevante para a formação dos aludidos critérios estruturantes, para tanto, se faz pertinente realizar uma análise ao princípio da capacidade contributiva, mais especificamente sobre o

¹⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário à luz do abuso do Direito e da fraude à Lei**. São Paulo: Lex, 2005, p. 66.

conflito entre a autonomia privada do contribuinte e o aspecto da solidariedade social presente na capacidade contributiva.

No que se refere a este critério, sua observância deve ser a última, isto é, superado o critério cronológico do fato gerador, critério de finalidade dos atos praticados pelo contribuinte e o critério relativo aos vícios de atos e negócios jurídicos.

Portanto, sob esta perspectiva, convém verificar que apesar da adequação dos atos e negócios jurídicos estruturados serem legais, ausente de vícios e ilicitudes, o contribuinte ainda está submetido a capacidade contributiva. O que significa dizer, que sua autonomia privada para o planejamento tributário com a perspectiva de redução tributária, deve por último, fazer valer a solidariedade fiscal.

Em outros termos, sob a ótica da doutrina atual deve haver o aspecto de deveres jurídicos-tributários, o que na verdade, corresponde ao elemento finalístico do princípio da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade, presente no ordenamento jurídico pátrio. Assim, deve o contribuinte respeitar o objetivo que se pretende alcançar com os aludidos princípios, pois, apesar da legislação nem sempre ser específica (lacunas), o referido princípio será aplicado nestes casos. Nesta linha de raciocínio, pertinente é a colocação do professor Marco Aurélio Greco, nos seguintes termos:

Por outro lado, existe também a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custo do Estado. [...]
O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquece-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes; desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento. [...]
Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva¹¹.

Perante o argumento trazido pelo doutrinador nos trechos supracitados, resta verificado que o mesmo advoga a tese de que, o princípio da capacidade contributiva

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188; 345.

possui a aptidão para auxiliar na interpretação das normas, todavia, quando ausente a legislação tributária, possui o referido princípio a eficácia positiva. Nesse sentido, torna possível a invalidação de determinado planejamento jurídico, haja vista a necessidade de respeitar os princípios da Capacidade Contributiva, da Solidariedade e da Igualdade, mesmo quando ausente norma tributária ao caso.

De modo complementar, o princípio da Solidariedade pressupõe que, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos a sociedade (saúde, educação, justiça e segurança), todos devem participar no seu financiamento de modo a respeitar o bem-estar social, desde que respeitado as respectivas capacidades contributivas dos indivíduos.

Em suma, importa concluir pela flexibilização do princípio da legalidade, frente aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade. Pois, conforme demonstrado exaustivamente neste tópico, infere-se a possibilidade de quando ausente a norma impositiva de arrecadação ao contribuinte, ainda deve ser verificado a capacidade contributiva do indivíduo naquele ato específico.

Assim, utilizando-se da premissa de que a manifestação de riqueza autoriza a arrecadação tributária e o aludido princípio possui eficácia positiva, aceita-se uma regra implícita no sentido de que a presença de capacidade contributiva é geradora, ela própria, independentemente do escopo determinado pelo sentido do texto da lei, da obrigação tributária.

3 REFLEXOS SOBRE O ASPECTO LEGAL, PRINCIPIOLÓGICO E JURISPRUDENCIAL

Feito os esclarecimentos essenciais quanto aos conceitos da Elisão, Elusão e Evasão fiscal, passemos ao estudo dos seus reflexos inicialmente sobre os princípios tributários, eis que comumente no planejamento tributário existem diversos desafios, como bem destaca Paulo Ayres Barreto:

Segurança jurídica, Legalidade, tipicidade, direito da propriedade e livre iniciativa, em contraposição à Isonomia, à Capacidade Contributiva e à Solidariedade social; o próprio embate da prevalência de princípios ou de regras constitucionais, a partir da exegese constitucional; e o conteúdo, sentido de alcance do princípio da separação dos Poderes¹².

¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. 2008. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 90.

Isto posto, torna claro o grande desafio que assolam as empresas brasileiras, sobretudo, naquilo que se refere às antinomias presentes entre a legalidade e isonomia, princípios e regras, conteúdo e separação de poderes.

Assim sendo, será feito um estudo analítico para fins de tornar conciliável as referidas antinomias, e, por conseguinte, propiciar um adequado planejamento tributário empresarial.

3.1 REGRAS E PRINCÍPIOS

Importante estudar os aspectos atinentes às regras e princípios, na medida que são elementos indispensáveis para compreensão do complexo acervo normativo tributário que compõe o nosso país, em especial para garantir uma adequada aplicação das regras de modo a fomentar uma melhor segurança jurídica, justiça fiscal e equilíbrio na relação entre Estado e contribuintes.

Inclusive, grande parte desta complexidade normativa, advém da forma de distribuição da competência para legislar sobre a matéria tributária, eis que subdivide-se de forma concorrente sobre os três entes federativos. Em conformidade com o disposto no art. 22, I, da CF/88:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Ante a legislação supracitada, percebe-se uma série de informações relevantes, dado que a União possui a competência para produzir normas gerais, em contrapartida, os Estados e Municípios devem agir de maneira apenas suplementar. Ademais, quando ausente a lei federal (norma geral), podem os Estados exercer a competência legislativa plena, e, caso ocorra superveniência de lei federal sobre normas gerais, deve ocorrer a suspensão da eficácia da lei estadual.

Em vista disso, resta demonstrado que a possibilidade de vários entes federativos dispor sobre a matéria tributária, aumenta sobremaneira as dificuldades para uma hermenêutica uniforme e menos complexa.

Sob essa perspectiva, se faz necessário uma adequada compreensão acerca dos princípios e regras de natureza tributária existentes.

No que concerne aos princípios, deve ser levado em consideração a sua elevada importância em nosso ordenamento jurídico pátrio, sobretudo, por ser um mandamento nuclear de todas as normas vigentes, inclusive, sendo uma norma hierárquica superior às regras.

Em outras palavras, garantem que o sistema de leis seja orientado por disposições fundamentais, permitindo a racionalidade de todo o sistema normativo, além de ter capacidade regulamentar. Sobre isso, contribui o estudioso Celso Antônio Bandeira de Mello, *in verbis*:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais¹³.

Além do mais, os princípios possuem a capacidade de flexibilidade, de tal maneira, que havendo conflitos entre princípios poderá ocorrer a ponderação entre eles, podendo a depender do caso haver a prevalência de um sobre o outro.

Isto posto, passemos ao estudo das regras. A este respeito, importante verificar sua distinção frente aos princípios, em especial pela característica de baixa generalidade.

Em outros termos, as regras são normas definidoras de condutas específicas, elencando a possibilidade de realização de determinado ato ou não, caracterizando o seu aspecto binário relativo a sua aplicabilidade de maneira integral ou não, ou seja, inexistente ponderação no conflito de regras.

Assim sendo, percebe-se que as principais diferenciações entre as regras e os princípios, são a flexibilidade e generalidade. Pois, as regras são inflexíveis e específicas, enquanto os princípios são genéricos e flexíveis.

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 959).

Destarte, imperioso se faz concluir que as relações entre as normas e princípios jurídicos, são balizados no sentido de o princípio ser elemento fundamental da regra, constituindo a parte integrante de seu espírito. Como também, atua como um critério para a compreensão da regra, definindo a racionalidade do ordenamento jurídico.

3.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, tem origem antiga no mundo do Direito, de tal modo, que parte da doutrina aponta como marco de seu surgimento a Carta Magna inglesa datada de 1215, outorgado por João Sem Terra. Tendo em vista, que os barões ingleses naquele período exigiram a autorização popular para fins de tributação.

O que significa, que as normas tributárias necessariamente estariam condicionadas ao processo legislativo como mecanismo de legitimação para a cobrança fiscal e tributária.

Nessa vereda, o estudioso brasileiro Aliomar Baleeiro, contribui com a matéria, ao sugerir que:

O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula "no taxation without representation", enfim, o direito de os contribuintes consentirem - e só eles - pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmado a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei. como ato da competência privativa dos Parlamentos¹⁴.

Assim, em matéria tributária, percebe-se uma certa unanimidade acerca da exigência do devido processo legislativo como mecanismo necessário de representação política, e, conseqüentemente participação popular na edição de tributos, assegurando uma relativa segurança jurídica aos contribuintes.

Em virtude de todo este processo histórico de criação do princípio da legalidade, percebe-se que nosso sistema tributário recebeu fortes influências, de tal maneira, que fica fácil verificar os reflexos e orientações no mesmo sentido.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 90.

Sobre isso, resta verificado que o art. 37, caput, da CF/88, prever expressamente a necessidade de observância do princípio da legalidade, senão vejamos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

Além do mais, diversos outros dispositivos constitucionais ratificam a necessidade da legalidade sobre a matéria tributária, ou seja, busca assegurar a legitimação popular e sua previsão no ordenamento jurídico, conforme depreende-se do art. 5, II, da CF/88 e art. 150, I, da CF/88, senão vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Isto é, para compelir o indivíduo a realizar determinada conduta, se faz necessário a existência prévia de lei específica a aquele caso. No mesmo sentido, dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), no seu art.3:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É de ser relevado além da legislação, o entendimento majoritário brasileiro sobre a matéria, in casu, representado pelo doutrinador brasileiro Luís Eduardo Schoueri, nos seguintes termos:

Revela-se na necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito. Tem-se que, na medida do possível, é necessária a concordância daqueles que serão atingidos pela tributação¹⁵.

Desta forma, como o contribuinte brasileiro será impactado diretamente com a arrecadação, deve o mesmo ter a oportunidade de participar dos procedimentos de definição das normas.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 287.

Diante do demonstrado acerca do atual entendimento doutrinário e legislação vigente, convém realizar algumas conclusões relevantes acerca do princípio estudado.

Como se pode notar, o princípio da legalidade exige a observância da *reserva de lei*, estando a referida imposição presente no art. 5, II, da CF/88, art. 150, I, da CF/88 e art. 3, do CTN. Em outros termos, consiste na exigência de uma lei formal fundamentando e permitindo a tributação, aliás, o art. 97, do CTN, estabelece de maneira detalhada quais assuntos estão submetidos a *reserva legal*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Demais disso, o papel das leis sobre a matéria tributária, pode ser subdividido entre a Lei Complementar e Lei Ordinária. No que concerne a Lei Complementar, prevista no art. 146, III, a, da CF/88, fica claro o seu papel no que se refere a definição dos tributos. Por outro lado, cabe a Lei Ordinária realizar a instituição de determinado tributo.

Contudo, cumpre destacar a ressalva existente acerca do princípio da legalidade, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) firmado entendimento no sentido de reconhecer que as matérias não elencadas no art. 97, do CTN, são exceções, logo, podendo ser disciplinadas por meio de ato infralegal (decreto presidencial, por exemplo).

Os casos mais relevantes, dizem respeito a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (expressamente ressalvada pelo § 2.º do mesmo art. 97). Sobre esta exceção, não se pode perder de vista que a atualização do valor monetário da base de cálculo, não significa aumento desta mesma base de cálculo (este reservado à lei).

Nesse sentido, podemos citar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) como exemplo clássico desta exceção, a fim de melhor ilustrar, segue trecho retirado da obra do estudioso Ricardo Alexandre:

O exemplo mais marcante é o IPTU. Tendo por base de cálculo o valor venal do imóvel, o IPTU é calculado tomando por referência tabelas que estipulam o valor do metro quadrado de área construída do imóvel nas diversas zonas do Município. Os valores estipulados são corroídos pelo fenômeno inflacionário e quando o Município, utilizando-se de índices uniformes, resolve atualizá-los, pode fazê-lo por meio de Decreto do Prefeito, pois não se está a aumentar a base de cálculo, mas apenas a se impedir que ela seja artificialmente diminuída¹⁶.

Outra exceção relevante, está presente no art. 62, §2º, da CF/88, visto que atribui a possibilidade da Medida Provisória regulamentar assunto tributário, ou seja, apesar de ser uma norma de natureza semelhante a decreto, proveniente de ato administrativo praticado pelo Poder Executivo, possui força de lei. Vejamos:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Ressalta-se que, o aludido artigo prever as hipóteses de seu cabimento delimitando as circunstâncias específicas para sua elaboração, como as situações de relevância ou urgência, conjuntamente com a submissão imediata ao Congresso Nacional, além da observância do princípio da anterioridade e vedação sobre assuntos reservados a lei complementar.

Outro ponto pertinente, consiste na limitação dos legisladores acerca do perfil das normas, ou seja, a legalidade busca inibir que nosso ordenamento jurídico seja composto por dispositivos legais pautados em conceitos indeterminados e cláusulas genéricas. Desse modo, buscando extrair o máximo dos legisladores a elaboração de leis com as características de objetividade, precisão e rigor hermenêutico.

A esse respeito, acrescenta Luís Eduardo Schoueri:

os conceitos indeterminados e cláusulas gerais somente podem ser empregados pelo legislador quando o mesmo não tenha outro modo mais preciso de descrever a hipótese tributária e ao mesmo tempo se verifique que a rigidez do legislador poderia afastar a lei do seu objetivo¹⁷.

Em outros termos, deve o legislador de maneira razoável ponderar adequadamente sobre a circunstância específica, fazendo uso apenas dos conceitos

¹⁶ Alexandre, Ricardo **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. Pg. 106.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 312.

indeterminados e cláusulas gerais, quando for inviável a rigidez da norma ao caso concreto.

Nesta perspectiva, percebe-se ainda a limitação da atuação da administração, visto que deve ser baseada na lei, portanto, afastando o exercício do juízo de conveniência e oportunidade de maneira deliberada. Dessa maneira, deve o Fisco demonstrar o duplo ônus da prova, nos termos defendido pelo estudioso Marco Aurélio Greco:

Fisco tem um duplo ônus da prova: primeiro, tem que provar que o negócio jurídico feito pelo contribuinte não tem a qualificação jurídica declarada por esse mesmo contribuinte; segundo, deve comprovar que a qualificação jurídica correta é aquela pelo Fisco defendida. Não basta simplesmente “discordar” do que foi feito ou que a operação é esdrúxula ou incomum. O Fisco deve necessariamente comprovar o direito de afastar a qualificação feita pelo contribuinte e provar que aquele fato tem qualificação diversa¹⁸.

Ademais, o art. 108, §1, do CTN, veda o uso da analogia para criação de obrigação tributária. Vejamos:

art. 108, § 1º: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”

Isto porque, a analogia por extensão ocasiona a criação de nova regra jurídica incidente sobre a hipótese de incidência.

3.3 PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PRIVADA E LIVRE INICIATIVA

Sobre mais, passemos ao estudo do princípio da livre iniciativa e autonomia privada, evidenciando os aspectos mais relevantes ao presente estudo. Inicialmente, deve ser enfatizado que a autonomia privada decorre do sobreprincípio da liberdade, enquanto a livre iniciativa estar balizada pela liberdade de empreender, tendo o seu escopo pautado na conquista da justiça social

Como será demonstrado adiante, ambos princípios assumem papel fundamental sobre as estruturas do Estado Democrático de Direito, em especial no que se refere aos instrumentos de regulamentação da ordem econômica.

Em razão dos princípios constitucionais aqui estudados, importa elencar o art.5, XIII, XVII, XIII e LIV, da CF/88:

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 166

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; [...]

XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. [...]

Ademais, o art.170, da CF/ 88, trata de maneira específica o tema de ordem econômica relativo a livre iniciativa, vejamos:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência; [...]

Como se pode notar, o nosso ordenamento jurídico prima pela liberdade do ofício e iniciativa privada, sendo feito ressalvas pontuais sobre determinadas situações.

Em outros termos, a propriedade no Estado Democrático de Direito brasileiro, com predileção ao Estado Social, possui uma perspectiva de equilíbrio, não comportando mais um direito absoluto, pois a liberdade se tornou relativa, com limitação baseada no interesse público e social.

É de ser revelado, entendimento de Luiz Antônio Ramalho Zanoti sobre a matéria:

Há uma tendência de se defender uma linha social-democrata, que se constitui numa posição intermediária entre as correntes liberalista-econômica e socialista comunista. Isto é, não há liberdade absoluta; tem-se, contudo, liberdade de iniciativa até o ponto de não prejudicar interesse público e social, mesmo porque, como já foi dito anteriormente, não se trata de um direito ilimitado, absoluto¹⁹.

Portanto, fica demonstrado que o princípio da livre iniciativa permite que o sujeito de direitos possa praticar sua atividade econômica de forma livre. Contudo, deve cumprir com a função social, o que configura uma liberdade dita equilibrada, visando alcançar a justiça social.

¹⁹ ZANOTI, Luiz Antônio Ramalho. **Empresa na ordem econômica social: princípios e função social**. Curitiba: Juruá, 2009. Pg.86.

Em complemento, a autonomia privada, diz respeito a capacidade do indivíduo deliberar sobre as suas relações patrimoniais ou comerciais, conforme esclarece Miguel Lobato Gómez:

Autonomia significa, etimologicamente, dar-se a si próprio normas de comportamento, autorregular-se [...]. Por conseguinte, o princípio da autonomia privada é uma expressão sintética que serve para ressaltar que o ordenamento jurídico reconhece aos particulares um amplo poder de autodeterminação da pessoa e de autorregulação [...] de suas relações patrimoniais²⁰.

Em razão do exposto, impende concluir que o princípio da autonomia privada e livre iniciativa, possui elevada relação com a ordem econômica nacional, de tal maneira, que o planejamento tributário deve buscar o profundo domínio de ambos os princípios como medida necessária para aumento da margem de lucro e redução de tributação. Posto que, no cenário atual, o Estado busca realizar um controle pelo aspecto social de tais princípios, o que fomenta a adoção de meios com intuito de captar mais recursos para suprir os cofres públicos, motivado pela justiça fiscal e fim social (desenvolvimento nacional).

3.4 PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Antes de mais nada, para adequada compreensão do princípio da isonomia, convém realizar esclarecimentos acerca da sua acepção, eis que pode ser subdividida pelo seu âmbito horizontal e vertical.

O aspecto horizontal, diz respeito a pessoas alocados na mesma situação social, portanto, sendo interessante dispensar o mesmo tratamento tributário, o que significa dizer que os contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda. Inclusive, o referido entendimento encontra previsão constitucional para sua aplicabilidade, consoante dispõe o art. 150, II, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

²⁰ GÓMEZ, J. Miguel Lobato. **Livre iniciativa, autonomia privada e liberdade de contratar**. In: NALIN, Paulo (coord.). **Contrato & sociedade: a autonomia privada na legalidade constitucional**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 252.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em contrapartida, a verticalização social caracteriza-se justamente pela diferença entre os indivíduos, de tal modo, que torna imperioso o tratamento desigual na proporcionalidade da desigualdade. A fim de melhor ilustrar, o doutrinador Ricardo Alexandre realiza ponderações cirúrgicas a temática, *in verbis*:

Imaginem-se duas pessoas com rendimentos de cinco mil reais mensais. A primeira solteira e com gastos muito pequenos com saúde e educação próprias; a segunda casada, com filhos matriculados em escola privada e responsável pelo pagamento de plano de saúde para toda a família. Seria absurdo que ambos pagassem o mesmo valor a título de imposto de renda, o que demonstra a imprescindibilidade da previsão das deduções como meio de se assegurar isonomia²¹.

Nessa vereda, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui entendimentos sólidos e didáticos sobre o tema, assim, sendo oportuno realizar suncitas ponderações acerca dos julgados referentes a discriminação entre as empresas lucrativas e deficitárias.

A colenda corte, realizou grande contribuição para a manutenção dos empreendimentos, ao permitir um tratamento consideravelmente favorável sobre o aspecto tributário as empresas inseridas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte-SIMPLES, regulamentadas pela Lei nº123/2006. Senão vejamos:

Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.643/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 05.12.2002, DJ 14.03.2003)²².

Deve ser asseverado ainda, que na decisão supracitada houve atualização para abarcar os profissionais liberais. Pois, com o advento da Lei Complementar 147/2014, a diferenciação praticamente deixou de existir, não mais havendo óbice para que a maioria das sociedades compostas por profissionais liberais (com profissão regulamentada ou não) opte pela sistemática do Simples Nacional, conforme expresso no art. 18, §5-I, XII:

²¹ Alexandre, Ricardo **Direito tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. Pg. 112.

²² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. ADI 1.643/DF**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgado em: 5 dez. 2002. Publicado em: DJ 14 mar. 2003. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 mar. 2025.

§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo VI desta Lei Complementar: [...]

XII - outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva está diretamente interligado com a isonomia. A Constituição Federal trata do princípio no art. 145, § 1º, nos seguintes termos:

Art. 145. (...) § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De maneira complementar, o estudioso Ricardo Alexandre realiza considerações pertinentes:

A aplicação aos impostos “sempre que possível” decorre do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece a solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência (capacidade contributiva) ²³.

Como se pode notar, o princípio da capacidade contributiva busca resguardar a todo custo a justiça fiscal, sempre pautando a contribuição de maneira proporcional a manifestação de riqueza do contribuinte, isto é, quem declara maior capacidade econômica certamente incumbe-se em realizar uma maior contribuição tributária.

Nesse seguimento, deveras importante suscitar a evolução do aludido princípio, eis que atualmente apresenta um maior detalhamento das características a serem levadas em consideração pelo fisco ao arrecadar determinado tributo. Com efeito, os impostos pessoais são aqueles que consideram a situação econômica do contribuinte, aplicando uma tributação proporcional à sua capacidade, como por exemplo o Imposto de Renda (IR).

²³ Alexandre, Ricardo **Direito tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. Pg. 115.

3.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica, apresenta pertinência ao presente estudo de planejamento tributário, visto que para o contribuinte, não basta a segurança com relação aos fatos passados (irretroatividade da lei), também se faz necessário um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo.

Nessa senda, Paulo Ayres Barreto apresenta a problemática mais precisamente, nos seguintes termos:

Os contribuintes têm dificuldades de identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios com intuito de obter a maior economia fiscal possível. As autoridades administrativas não têm parâmetros seguros para avaliar o cabimento, ou não, de lançamento de ofício que propugne pela desconsideração ou requalificação dos fatos relatados pelos contribuintes, com vistas à subsunção de outros fatos, construídos pelas próprias autoridades administrativas, as hipóteses normativas cuja incidência gera maior ônus tributário. O Poder Judiciário não tem dado ao tema um tratamento uniforme, não sendo possível sequer afirmar qual é a orientação dominante²⁴.

De maneira subsidiária acrescenta Humberto Ávila, realizando indicações sobre as principais linhas de insegurança jurídica tributária, vejamos:

- 1) Ausência de inteligibilidade do Direito. Como as fontes de direitos são numerosas, bem como a diversidade dos órgãos que as provêm, o cidadão permanece sem ter um parâmetro correto do que seguir. Esse problema diz respeito à insegurança no tempo “presente”.
- 2) Ausência de estabilidade do Direito. Como as fontes do Direito são constantemente modificadas em razão das circunstâncias ou dos interesses, bem como o fato das decisões proferidas pelo Poder Judiciário se modificarem por diversos fatores, o cidadão permanece sem condições razoáveis para “confiar” no Direito, pois o que valia “ontem” pode não valer “hoje”. Tal problema faz referência à insegurança na transição do tempo pretérito ao tempo presente”.
- 3) Ausência de previsibilidade do Direito. Devido ao fato das constantes alterações do Direito em razão dos interesses sociais, políticos e econômicos, o cidadão não tem condições razoáveis para saber se os atos que ele pratica no presente serão abordados da mesma forma no futuro²⁵.

Dito isto, torna imperioso nosso ordenamento jurídico e tribunais pátrios, propiciar um ambiente capaz de assegurar normas jurídicas condicionantes de um estado de inteligibilidade, confiabilidade e “calculabilidade” do direito.

²⁴BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. Tese (Livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 11-12.

²⁵ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: uma teoria estrutural**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. [S. l.: s. n.]: 2016, p. 639-645.

Precipuamente, incumbe a observância dos principais aspectos formadores da segurança jurídica, isto é, o seu caráter temporal (presente, passado e futuro), o elemento normativo (conjunto de leis) e situação (contexto e fato).

4 DA REALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CONJUNTAMENTE COM A ELUSÃO, ELISÃO E EVASÃO FISCAL

4.1 DA SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

Em continuidade com os critérios estruturantes anteriormente estudados, será realizado neste tópico, a análise detida acerca dos vícios dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e seus desdobramentos.

A simulação do negócio jurídico, consiste em práticas voltadas a enganar a autoridade fiscal, onde utilizando-se de determinado contrato as partes buscam realizar atos com aparente licitude, todavia, o real objetivo reside na ocultação de ilicitudes. No campo fiscal, pode ser utilizado como medida redutora de impostos ou acesso a benefícios tributários indevidos.

Em complemento, a doutrina civil conceitua a simulação como sendo uma divergência entre a vontade interna e a declarada, ocasionando uma aparência do ato ou do negócio jurídico que, de fato, não existe, ou quando manifestado se faz de forma oculta, com o ato pretendido assumindo aparência pré-estabelecida. O ilustre doutrinador Pontes de Miranda²⁶, pondera no seguinte sentido: “*Em toda simulação há divergência entre a exteriorização e volição*”.

Este conceito adotado pela atual doutrina, subdivide-se em *simulação absoluta* e *relativa*. Sobre isto, o estudioso Enzo Yosiro Takahashi, realiza considerações:

Na *simulação absoluta*, há um negócio jurídico aparente, que no mundo fenomênico real não existe. Já na *simulação relativa*, por outro lado, celebra-se negócio jurídico existente no mundo fenomênico, no entanto, tendo apenas o intuito de ocultar o negócio jurídico realmente pretendido²⁷.

²⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 376.

²⁷ MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **Críticos de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Pg. 58.

Em virtude desta definição, convém acrescentar que a *simulação relativa* possui a dissimulação e a simulação do negócio jurídico. A dissimulação está presente quando ocorre o negócio jurídico real que se pretendeu ocultar. Em complemento, a simulação, advém do negócio exteriorizado por meio de uma declaração, que não condiz com a real pretensão das partes.

Para facilitar a interpretação, pode ser explicitado primeiramente a *simulação relativa*, por meio da ilustração do caso em que ocorre a celebração de contrato de compra e venda para ocultar doação. Desta feita, fica configurado a realização de um negócio com o aspecto de venda (simulada) de determinado bem, entretanto, o intuito verdadeiro foi justamente a realização do negócio apenas para mascarar a doação efetivada. De maneira diferente, a *simulação absoluta*, configura-se na situação em que ocorre venda simulada de bens para prejudicar terceiros credores, não acontecendo faticamente qualquer negócio jurídico.

Importante realizar a diferenciação quanto a ocorrência da simulação ou dissimulação do negócio jurídico, posto que a atual legislação civil dispensa tratamento de nulidade a condutas de simulação, enquanto a dissimulação poderá subsistir, desde que observado de maneira adequada a forma e substância. A este respeito, Tercio Sampaio Ferraz Jr²⁸, conclui da seguinte forma:

Mas o negócio dissimulado subsiste não porque as partes, embora ocultando-o, verdadeiramente o queiram, mas porque o negócio dissimulado preenche os requisitos de validade. E a validade na substancia e na forma que dá ao negócio dissimulado a sua subsistência jurídica. Ou seja, o problema não está na vontade *séria*, mas na causa, substancial e formal, do negócio [...]. Por consequência, a subsistência do negócio também não está na vontade real (seria) das partes, mas na causa que motivou o negócio e que, nessa condição, obedece aos requisitos de validade²⁹.

Portanto, pode-se concluir que a dissimulação subsiste pelo motivo de inexistir vício relativo à vontade das partes, isto é, nos casos que o negócio real for legítimo e atender aos requisitos legais, como a validade e forma, será reconhecido como válido. A validade, diz respeito *ao agente capaz, objeto lícito, possível e determinado*, além de *forma não proibida em lei*. Por seu turno, a forma, pode ser considerada em três moldes, como contrato verbal, escrito e solene.

²⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 48. Belo Horizonte: Fórum, nov/dez/. 2010, p.13.

²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 48. Belo Horizonte: Fórum, nov/dez/. 2010, p.13.

De outro lado, como a simulação, versa sobre aquele contrato que aparenta ser algo que não é, ou seja, existe uma divergência entre a vontade real das partes e o que está formalmente declarado, nestes casos, o Código Civil prevê expressamente a sua nulidade, de acordo com art. 167.

Passemos ao estudo da conduta atinente a simulação e dissimulação, nos moldes definidos no art. 167, do CC:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Como se nota, existe um detalhamento legal acerca da simulação do negócio jurídico, de tal maneira, que a sua primeira caracterização posta no inciso I, se dar mediante a observância de atos que busquem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem. Por sinal, o notável estudioso Luís Eduardo Schoueri cita uma situação prática:

as sociedades constituídas em nome de terceiros, como forma de assegurar o direito de opção pelo regime do Simples: constatado que em verdade são sócios daquela sociedade, hipótese em que fica impossibilitada a opção por aquele regime de tributação³⁰.

O inciso II, prescreve outra situação, desta vez relacionada a declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. É consabido, que um dos pilares para formação do contrato, diz respeito a manifestação da vontade, logo, aquelas manifestações que destoam da realidade, são passíveis de provocar anulação ao negócio jurídico. Inclusive, por ser um elemento muitas vezes subjetivo dificulta a sua comprovação, sendo uma divergência entre uma vontade exteriorizada que a parte pretendia e a realmente exteriorizada no documento.

Neste caso, pode ser exemplificado uma situação em que duas pessoas físicas a fim de firmar a compra e venda de bem imóvel e esquivar-se da obrigação do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), abrem uma sociedade sem o intuito de constituição, possuindo apenas a intenção de integralizar o capital com o

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista de Direito Tributário Atual**, nº 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 353.

bem em questão e, após isso, realizarem a transferência do bem, sem o pagamento do ITBI.

Por seu turno, o Inciso III, determina como simulação a falsificação documental por meio de declarações inverídicas, isto é, utilizando-se de instrumentos particulares o indivíduo altera as datas correspondente a realidade do negócio jurídico, para tanto, insere datas anteriores (antedatados), ou posteriores (pós-datados), como forma intencional de obter vantagens fiscais.

Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgInt nos EDcl no AREsp nº 2201036, possui entendimento firme, conforme infere-se do julgado abaixo:

AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CÓDIGO CIVIL. OMISSÃO. SIMULAÇÃO. MATÉRIA NÃO ANALISADA PELO TRIBUNAL. EFETIVA OMISSÃO. RETORNO DOS AUTOS AO TRIBUNAL. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Somente é nulo o negócio jurídico em sendo absoluta a simulação. Se for relativa, subsiste o negócio que se dissimilou, salvo se este padecer de outro defeito, na forma ou na própria substância (art. 167, caput). 2. A matéria da simulação, apesar de omitida pelo acórdão recorrido, é relevante, pois as consequências jurídicas do negócio jurídico (constituição da sociedade) dependerão do reconhecimento de eventual simulação, seja ela relativa ou absoluta, questões a respeito das quais deve o Tribunal de origem se pronunciar. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (STJ - AgInt nos EDcl no AREsp: 2201036 PR 2022/0275928-7, Relator.: Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, Data de Julgamento: 12/03/2024, T4 - QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/03/2024)³¹.

Em outras palavras, na simulação relativa o seu negócio aparente (motivo criado para enganar terceiros ou lei) deverá ser reconhecidamente nulo, contudo, o que se dissimulou, representado por seu negócio real (verdadeira finalidade das partes) será considerado válido, desde que respeitado a legalidade referente a validade e forma.

A título de exemplo, imagine o caso que o indivíduo quer doar um imóvel a outro, contudo, para evitar o ITCMD sobre a doação, simula um contrato falso de compra e venda (negócio aparente). Assim, a simulação é relativa, pois, existe no mundo fático, bem como o negócio real (doação) pode subsistir, desde que dentro dos parâmetros legais.

Em suma, resta cristalino que o entendimento da colenda corte, versa no sentido de reconhecer a subsistência do negócio jurídico, apenas quando houver a

³¹ BRASIL. **AgInt nos EDcl no AREsp: 2201036 PR 2022/0275928-7**. Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti. Julgado em: 12 mar. 2024. QUARTA TURMA. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 14 mar. 2024. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=2201036&O=JT>. Acesso em: 12 mar. 2025.

simulação relativa, acompanhada da sua respectiva dissimulação, nos termos do art. 167, caput, do CC.

4.2 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

O presente tópico, possui elevada importância na esfera tributária. Pois, apesar de ser um tema primordialmente inerente ao campo de conhecimento do Direito Civil, possui grandes reflexos sobre o mundo tributário. Posto que, o *negócio jurídico indireto*, caracteriza-se pela realização de atos consensuais e intencionais com efeitos jurídicos, contudo, cabe ressaltar que tais manifestações de vontade que tem por objetivo criar, modificar, extinguir ou transferir direitos e obrigações, de modo diverso daqueles típicos da estrutura do negócio adotado.

Apesar do negócio jurídico indireto dispor de semelhanças com a simulação estudada anteriormente, em especial no que refere a declaração da vontade das partes. Entretanto, a significativa diferença diz respeito a correspondência da verdade exterioriza, de modo que, na simulação não ocorre correspondência ao conteúdo e a vontade formulada entre as partes, diferentemente, o negócio jurídico indireto, as partes declaram sua vontade, bem como pretendem que o negócio praticado seja submetido a seu respectivo regime jurídico dos atos externados.

Superado a diferenciação o negócio jurídico indireto e simulação, acrescenta o estudioso Enzo Yosiro Takahashi, nos seguintes termos:

Negócio indireto não é uma categoria a parte de negócio típico (compra e venda, locação etc.), porem diz respeito ao modo pelo qual as partes se servem de um negócio jurídico típico. Ocorre negócio indireto quando o negócio típico é entabulado para obter um efeito diverso ou equivalente do próprio negócio típico, mas as partes não desejam celebrar tal negócio típico em razão de certos efeitos ou problemas que ensejam no resultado de tal negócio típico³².

Não se pode esquecer, que apesar do negócio jurídico indireto apresentar uma aparência de ilicitude, pode ser utilizado como instrumento de estratégia fiscal para redução de encargos, logo, atuando como uma espécie de Elisão Fiscal. Segundo Tullio Ascarelli:

para o direito, o que realmente importa é a causa típica pretendida pelas partes. No caso de um negócio jurídico indireto resultar na vontade das

³² MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **critérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho". Pg. 62.

partes, mesmo que tenha que percorrer um caminho diverso por uma importância econômica mínima, desde que as vontades sejam lícitas, conscientes e consensualmente objetivadas pelas partes, então o negócio deve subsistir³³.

De maneira mais didática, segue o entendimento do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP), por meio de decisão exarada em apelação cível de nº 10106285320148260224, como elemento de estudo prático ao tema, vejamos:

INDENIZAÇÃO – SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – Negócio jurídico que mascara verdadeiro esquema de pirâmide financeira – Existência de negócio jurídico indireto para encobrir captação de recursos populares e administração de valores mobiliários – Inexistência de autorização da CVM – Fraude evidenciada – Configuração de verdadeiro grupo econômico – Condenação dos réus à restituição dos valores pagos pelos investidores - Sentença mantida – Recurso improvido. Dispositivo: negam provimento ao recurso. (TJ-SP - AC: 10106285320148260224 SP 1010628-53.2014.8.26.0224, Relator.: Ricardo Negrão, Data de Julgamento: 08/04/2019, 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial, Data de Publicação: 08/04/2019)³⁴.

Depreende-se da leitura do julgado acima, que o douto magistrado, reconheceu a formação de grupo econômico como forma de viabilizar a prática de pirâmide financeira, assim, havendo evidente vontade ilícita das partes quanto a realização do negócio jurídico indireto, pois, realizou negócios com aparente legalidade para indiretamente encobrir a captação de recursos populares, como consequência subjacente de tais atos. Para tanto, incorrendo em fraude e consequentemente nulidade do negócio com restituição dos valores.

Portanto, os efeitos realmente esperados são aqueles subjacentes ao demonstrado tipicamente no negócio celebrado, em outras palavras, ocorre quando as partes adotam uma forma jurídica para atingir um resultado que não é diretamente alcançado, descambiando em outros atos como medida de viabilizar o acesso ao real objetivo.

Por último, importante frisar, que o negócio jurídico indireto pode ser um elemento de Elisão fiscal, isto é, pode ser reconhecidamente uma conduta lícita implementada pelo contribuinte ao seu planejamento fiscal, desde que as vontades

³³ ASCARELLI, Tullio. O **negócio jurídico indirecto**. Lisboa: Jornal do Foro, 1965, p. 26-27.

³⁴ SÃO PAULO (Estado). **Apelação Cível: 1010628-53.2014.8.26.0224**. Relator: Ricardo Negrão. Julgado em: 8 abr. 2019. 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial. **Diário da Justiça Eletrônico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br>. Acesso em: 10 mar 2025.

sejam lícitas, conscientes e consensualmente objetivadas pelas partes, subsistindo o negócio.

4.3 FRAUDE À LEI

A fraude a lei, está disciplinada no art. 166, do CC, como causa de nulidade do negócio jurídico, vejamos:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
(...)
VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

O dispositivo legal supracitado, possui uma peculiaridade quando verificado no campo do Direito Tributário, posto que, no campo fiscal a sua aplicabilidade não decorre do sentido proibitivo utilizado na esfera cível (norma imperativa condicionada). Ou seja, no Direito Civil a eficácia da norma relativa a imposição de determinada obrigação, está condicionada ao ato ilegal quando praticado.

Acontece que, o procedimento demonstrado anteriormente apresenta uma diferença no campo fiscal, dado que o contribuinte não fraudar a lei por ela ser antijurídica, mas incorre em fraude a lei, quando adota condutas para afastar ou inibir a incidência de pagamento de tributo, isto é, não ocorrendo violação frontal da lei.

Ato contínuo, deveras importante tratar sobre a diferença entre a fraude tributária e fraude a lei, dado que apresentam significativas diferenças. Sob essa perspectiva, o art. 72 da Lei nº 4.502/64, traz o conceito estritamente relacionado a fraude tributária, sendo essencial para o presente estudo, vejamos:

Art. 72. 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.

Portanto, diante da legislação específica, pode ser feito algumas ponderações conclusivas acerca da fraude à lei tributária. A primeira, diz respeito a realização de uma conduta do contribuinte que pode ser uma ação ou omissão. A segunda, está relacionada com a intenção da aludida conduta do contribuinte, onde verifica-se o seu aspecto doloso. A terceira, versa sobre a finalidade da ação ou omissão dolosa, dado que busca impedir total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

O estudioso, Marciano Seabra Godoi acrescenta no seguinte sentido:

A fraude tributária implica em grave violação frontal de deveres principais ou acessórios tributários, como falsificar documentos, decorrendo em Evasão e sanção penal. A fraude a lei não representa violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim remanejamento de atos a fim de evitar a ocorrência do fato gerador³⁵.

Acontece que, neste presente estudo devemos prezar pela interpretação baseada na legalidade, de maneira que, torna impossível entender como fraude a lei condutas de Elisão fiscal. Pois, consistem apenas no livre-arbítrio do contribuinte, sobretudo, naquilo que se refere a sua capacidade de redução fiscal por meio de planejamento fiscal, antes de qualquer fato gerador, aliás, para que haja obrigação tributário deve ter ocorrido previamente a situação de fato e jurídica, necessária para incidência tributária.

Nessa perspectiva, o entendimento a ser adotado neste cotejo analítico aproxima-se com veemência da tese defendida por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a seguir exposta:

é duvidosa a possibilidade de fraudar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que o art. 114 do CTN prevê que a incidência da norma tributária está condicionada a ocorrência do fato gerador, sendo, portanto, impossível a violação da lei antes que o fato ocorra³⁶.

Na verdade, a fraude a lei deve ser entendida como práticas eivadas de simulação, sendo provenientes de negócios jurídicos simulados realizados com o intuito de burlar a lei, por meio de aparente legalidade, contudo, ocultando a existência de ilicitudes. Sobre isto, Tércio Sampaio Junior, realiza pertinentes considerações sobre o assunto, nos seguintes termos:

Não se trata, portanto, de simples descobrir um expediente negocial que oculta a existência de outro ato que provocaria a incidência de tributo (dissimulação), mas de expediente doloso que impede a percepção da sonegação³⁷.

³⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 68. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114-115.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No *Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 48, nov./dez. 2010, p. 20.

³⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No *Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*. **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, n. 48, nov./dez. 2010, p.21.

Melhor explicando, a fraude a lei, não condiz com as práticas que dizem respeito a elisão fiscal, em primazia ao disposto no art.150, da CF/88 e art. 5, II, da CF/88. Pois, nestas circunstancias o contribuinte utiliza o direito de livre iniciativa constitucionalmente assegurado para contornar a lei tributaria, o que consiste na realização de negócios jurídicos dentro dos limites legais do Direito Privado. Logo, decorre dos atos realizados de maneira simulado nos negócios jurídicos, a fim de obter vantagens indevidas.

4.4 ABUSO DE DIREITO, ABUSO DE FORMAS E O PROPÓSITO NEGOCIAL

O abuso de direito, possui previsão legal prevista no art. 187, do CC. Vejamos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Portanto, o exercício de qualquer direito deve estar sempre condicionado a determinado limite, de tal maneira, que inexistente direito absoluto ou ilimitado. Nesse contexto, caso o indivíduo exerça abusivamente o seu direito, ou seja, aquele que na condição de titular de determinado direito extrapola o limite, impostos pela Boa-Fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico do direito.

Como medida de regulamentar o ordenamento jurídico e evitar tais distorções referentes ao abuso de direito, nossa carta magna, prever o mandado de segurança (art. 5, LXIX e LXX, da CF/88) como remédio constitucional solucionador de tais abusividades.

Ademais, no que diz respeito ao aspecto subjetivo de dolo do agente, como critério necessário à sua responsabilização, verifica-se sua desnecessidade. Pois, embora alguns doutrinadores apontem pela sua necessidade, ao realizar uma análise do disposto no art. 187, do CC, torna possível concluir a ausência de restrição acerca do critério do subjetivo, de tal maneira, que a referida interpretação se torna extensiva demais, ao ponto de gerar uma inovação jurídica e legal.

Em outros termos, se for acrescentado o requisito de dolo, certamente provocaria a alteração da essência da norma, ao ponto de tornar a depender do caso impraticável a caracterização do ato ilícito. Aliás, atualmente, pode ser identificado o abuso de direito nos casos de negligência ou imprudência.

Não obstante, o art. 136, do CTN apresenta redação clara, retirando qualquer dificuldade interpretativa da matéria, ao determinar que:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Registre-se que na I Jornada de Direito Civil da Justiça Federal foi formulado o Enunciado 37, com vistas a suprir o debate inerente à subjetividade do art. 187, do CC, nos seguintes termos: *“a responsabilidade civil decorrente do abuso do direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico.”*

Superado o estudo sobre o abuso de direito, passemos a teoria do abuso de formas. Segundo Enzo Yosiro Takahashi, o abuso de formas representa limites normativos a Elisão tributária:

à teoria do abuso das formas, a doutrina tem visto como limite normativo à Elisão tributária. A figura do abuso das formas permanece configurada quando o contribuinte realiza determinada operação estruturando os negócios jurídicos de forma atípica, e se tivesse os celebrados por meio normal, haveria incidência fiscal mais onerosa³⁸.

Assim, é consabido que as formas podem ser referentes a violação cível ou tributária, decorrentes do que foi estipulado em lei (forma legal), bem como nas disposições das partes (forma convencional).

Por último, a teoria do propósito negocial (business purpose test), tem início nos Estados Unidos (EUA) no caso envolvendo Gregory x Helvering pela Suprema Corte, no ano de 1934. Neste litígio, a colenda corte norte-americana, pode perceber a estruturação de todo o quadro societário, com intuito exclusivo de reduzir ou evitar o pagamento de tributos.

O que provocou intensos debates, acerca da possibilidade de desconstituição dos negócios jurídicos quando verificado a adoção de planejamento tributários apenas para fins de economia fiscal. No que se refere ao Brasil, o Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), responsável por gerir esta matéria afundo, defende a tese do propósito negocial nos negócios jurídicos tributários, senão vejamos:

[...] TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO. Caracterizado o

³⁸ MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **critérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. Dissertação de mestrado - Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Pg. 68.

uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). [...] (CARF 10920002462200807 2402-010.550, Relator.: Não informado, Data de Julgamento: 08/11/2021, Data de Publicação: 27/10/2022)³⁹.

Segundo entendimento sedimentado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF - 3), a ausência de propósito negocial provoca o esvaziamento da função social do ente, ao ponto de ter o intuito exclusivo de fraudar o fisco. Sobre isso, segue decisão proferida, em sede de apelação no processo de nº00004056020134036111, *in verbis*:

E M E N T A ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. ELISÃO FISCAL. ABUSO DE DIREITO. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. GANHO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INTUITO EXCLUSIVO DE FRAUDAR O FISCO. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. O ordenamento jurídico pátrio não obsta, mediante planejamento tributário, o manejo, de forma moderada, pelo contribuinte, de condutas lícitas menos onerosas, a fim de evitar que certas operações realizadas configurem fatos geradores de tributo (elisão fiscal). No entanto, é evidente que devem ser repugnadas estratégias consistentes em evitar a ocorrência do fato gerador, desde que ocorram por meio de condutas ilícitas tendentes a ludibriar o Fisco, tais como a fraude, a simulação ou o abuso de direito. 2. Nesse sentido: “A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito.” (RESP. 1620374. Ministro Gurgel de Faria. DJE: 26/11/2021, citando acórdão prolatado no TRF da Quarta Região). 3. Na situação em concreto, a UNIÃO ajuizou execução fiscal com lastro na Certidão de Dívida Ativa (CDA) nº 80111002684-46 (págs. 109/123, ID 107363992), em que se encontra consubstanciado débito relativo ao não recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física–IRPF, no exercício de 2007 (períodos de apuração de 02/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007, 09/2007 e 11/2007), acrescido de multa. Tal exação resulta do procedimento fiscal (nº 0812011-00180-8) instaurado com o escopo de verificar o descumprimento de obrigação tributária na transação de ganho de capital decorrente da alienação de imóvel no ano calendário 2007. 4. Conforme Relatório Fiscal, a Receita Federal constatou que “(...) o sujeito passivo alienou imóvel sem apurar ganho de capital utilizando-se de estratégia de criar uma pessoa jurídica unicamente para incorporar imóvel como integralização de capital isenta de IR e em seguida proceder à sua venda por pessoa jurídica com tributação significativamente menos onerosa, causando prejuízo ao Fisco, acarretando uma simulação denominada “fraude à lei” (...)– ID 107363972, pág. 43. 5. Segundo bem fundamentado na sentença recorrida, a ausência de propósito negocial quando da constituição da pessoa jurídica descaracteriza-a como empresa (cujo conceito pressupõe a atividade

³⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Processo nº 10920.002462/2008-07 (Acórdão nº 2402-010.550). Relator: não informado. Julgado em: 8 nov. 2021. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 2022. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br>. Acesso em: 20 abr. 2025.

organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, nos termos do artigo 966 do CPC). Esvaziada a função social de tal ente, a sua existência justifica-se pelo único e exclusivo fim de reduzir a carga tributária das pessoas físicas que a compõem como sócias, o que configura abuso de direito, além de simulação e fraude, razão pela qual legitima-se a exação com fulcro no artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional (ID 107363951, págs. 50/59). 6. Do contexto probatório dos autos, os fatos elencados no voto respaldam a conclusão exarada pelo D. Juízo a quo. Acrescente-se que, em que pese à alegação da apelante de que o objeto social da Barion Empreendimentos Imobiliários Ltda. vem sendo desempenhado desde a sua constituição, a documentação colacionada aos autos (ID 107363951/159 a 107363945/50), não ilide o fundamento esposado na sentença recorrida, porquanto emitida a partir de 2012, em períodos muito posteriores à exação cobrada. 7. É irreparável a sentença recorrida, a qual deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, ora ratificados. 8. Apelação não provida. (TRF-3 - ApCiv: 00004056020134036111 SP, Relator.: Desembargador Federal PAULO SERGIO DOMINGUES, Data de Julgamento: 09/09/2022, 6ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 14/09/2022)⁴⁰.

Assim, importante concluir neste estudo, que o propósito negocial diferentemente do desenvolvido nos EUA, não prescinde de uma vinculação exclusiva do negócio jurídico tributário a uma finalidade específica da empresa para seu desenvolvimento, ao ponto de não versar sobre a economia fiscal.

Em resumo, pode no sistema fiscal nacional ser desenvolvido negócios jurídicos da esfera tributária, visando também a economia fiscal, contudo, desde que leve em conta a matéria inerente a extrafiscalidade como finalidade, ou seja, conteúdos não estritamente relacionados aos impostos, como melhoramento da economia da empresa, dos custos administrativos, mão de obra, impactos sociais e dentre outros motivos.

Dito isto, deve a empresa brasileira na confecção do seu planejamento fiscal prezar pela riqueza das finalidades dos seus negócios jurídicos, isto significa dizer, que deve compor finalidades não apenas a reduzir impostos, sob pena de incorrer em fraude fiscal, ausência de função social do empreendimento, bem como abuso de direito e forma.

4.5 SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação fiscal, decorre de atos violadores da lei tributária, sendo considerado uma espécie de evasão fiscal. A sua prática consiste em um ato praticado

⁴⁰ BRASIL. **Apelação Cível: 0000405-60.2013.4.03.6111 (TRF-3ª Região)**. Relator: Desembargador Federal Paulo Sergio Domingues. Julgado em: 9 set. 2022. 6ª Turma. Diário de Justiça Eletrônico Nacional, Brasília, 14 set. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1710763893>. Acesso em: 10 abr. 2025.

por ação deliberada ou omissão premeditada, perante a lei. O que significa dizer, que o indivíduo realiza um ato voluntário e consciente para alcançar a omissão de determinada conduta, a fim de eximir-se de determinada obrigação tributária.

Em face do crescente índice das práticas de sonegação no Brasil, muitas vezes motivado por diversos elementos como a complexidade da legislação e elevada carga tributária, o legislador decidiu editar a Lei nº 8.137/90, responsável por definir os crimes contra a ordem tributária e econômica, bem como a Lei nº 4.729/65, responsável definir o crime de sonegação fiscal.

De acordo, com os arts. 1 e 2, da Lei nº 8.137/90, o crime contra a ordem tributária decorre das seguintes condutas, vejamos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Portanto, ao presente estudo, interessante entender como efetivamente é realizado a aplicação do tipo penal sobre a prática de sonegação fiscal, bem como o seu elemento subjetivo.

O crime de sonegação fiscal, nos termos do previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, pode ser entendido como sendo um tipo penal múltiplo, na medida que

possui um núcleo fundamental, que está sendo complementado por outros núcleos diversificados.

Em outras palavras, prever a consumação de um fato delituoso, por meio de múltiplas práticas como a ação de suprimir ou reduzir tributos, mediante a variada gama de comportamentos como: omissão de informação, fraude a fiscalização ou até mesmo a elaboração de documento falso. Dessa forma, pode-se dizer como consumado o crime, quando houver a observância dos elementos previstos no caput, conjuntamente com seus incisos.

Assevera ainda sobre o elemento subjetivo da sonegação fiscal, o Juiz Federal Fábio Bittencourt da Rosa do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁴¹, ao aduzir o seguinte:

No artigo 18, parágrafo único, do Código Penal brasileiro, vem previsto o princípio da excepcionalidade da culpa: salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. Os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 não prevêem forma culposa. Logo, são puníveis apenas quando praticados com dolo.

Assim, como o Código Penal brasileiro pelo princípio da excepcionalidade, determina por via da regra a conduta dolosa como capaz de imputar ao indivíduo delito, quando não previsto detalhadamente a hipótese de culpa, isto é, sem intenção do ato ilícito, equivale dizer que não ocorre crime.

Sobre isso, importante considerar que os arts. 1 e 2, da Lei nº 8.137/90, não preveem a forma culposa, devendo ser punível apenas quando presente o dolo. Acontece que, pode ser aplicado nesta legislação supracitada o dolo eventual, de modo que, o autor ao orientar sua vontade no sentido de alcançar resultado sendo ele criminoso ou lícito, responsabiliza-se, posto que independente do que resultará do ato, anui com a ocorrência do resultado criminoso.

Nessa vereda, existe evidente possibilidade do dolo eventual ser configurado quando examinado os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, em especial os seus incisos. Sobre isso, no inciso I do artigo 1º, dispõe que se o empresário omite informação culminando na redução do tributo, incorre em prática ilícita. Pois, apesar da omissão ser decorrente de dúvida sobre a obrigatoriedade tributária de fazê-lo, entende que houve assunção do risco de afetar o erário, punível o crime com dolo eventual.

⁴¹ Fábio Bittencourt da Rosa é Juiz do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Crime de Sonegação Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 36 n. 141 jan./mar. 1999

Ainda sobre esta matéria, o inciso IV do artigo 1º, possui uma redação mais esclarecedora, pois, se o agente elabora documento falso, mas deveria saber do que se tratava, responde pelo crime. De maneira muito próxima, temos a situação definida no inciso V do artigo 1º, na medida que aduz a situação onde o comerciante ao deixar de emitir nota fiscal por desleixo, assume automaticamente o risco das consequências de seu ato, de modo que, a respectiva redução do tributo configura dolo indireto.

A este respeito, a jurisprudência atual reconhece a possibilidade do dolo eventual relativos a determinadas circunstâncias, sobretudo, aquela definida no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90, conforme infere-se do julgado colacionado:

PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, I E II, DA LEI N.º 8.137/1990. DIRPF. DEDUÇÕES FICTÍCIAS. FRAUDE. TIPICIDADE. AUTORIA. CONTRIBUINTE. CONTADOR. DOLO GENÉRICO. DOLO EVENTUAL. RESPONSABILIDADE CRIMINAL. COMPROVADA. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. VALOR. DESCABIMENTO DE REDUÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DA SENTENÇA. 1. Constitui o delito do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 suprimir tributo mediante omissão de informações de renda e declaração falsa à autoridade fazendária. Hipótese em que a fraude restou caracterizada na medida em que os acusados efetuaram deduções fictícias (despesas médicas e com pensão alimentícia) e, assim, reduziram indevidamente a base de cálculo do imposto devido e, conseqüentemente, o montante efetivamente recolhido. 2. Nos crimes de sonegação fiscal que tratam de tributos devidos pela pessoa física, o sujeito ativo do delito é a pessoa que pratica o comportamento descrito na lei penal (tipo) e/ou que possui o domínio do fato, ou seja, sem executar diretamente a conduta típica, controla a atividade de outro que a realiza. Em se tratando de sonegação fiscal envolvendo imposto de renda da pessoa física, a autoria recai sobre o contribuinte do referido tributo. 3. Autoriza-se a responsabilização penal do contador se comprovada sua atuação na fraude de modo consciente, nos termos do art. 29 do CP e do art. 11 da Lei 8.137/90. 4. Prevalece o entendimento jurisprudencial de que, para a caracterização dos crimes contra a ordem tributária, basta tão somente o dolo genérico, consubstanciado na vontade livre e consciente de omitir-se de praticar dever previsto em lei. 5. O crime de sonegação fiscal admite dolo eventual, ou seja, também responde pelo delito o agente que, na condição de contribuinte - e, portanto, detendo domínio do fato -, assente com o resultado, por não ter nenhuma intenção de verificar a regularidade contábil de suas obrigações fiscais. 6. Ainda que o preenchimento das declarações tenha sido efetuado por terceiro, compete ao sujeito passivo da obrigação tributária - maior beneficiado -, o poder de decisão sobre o teor de suas declarações e se haverá, ou não, supressão ou redução de tributos. 7. Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem assim o dolo do acusado, sendo os fatos típicos, antijurídicos e culpáveis, e inexistindo causas excludentes, mantém-se a condenação dos réus pela prática do crime do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/1990. 8. A pena pecuniária deve ser fixada entre 01 (um) e 360 (trezentos e sessenta) salários mínimos, devendo o julgador considerar os fatores estabelecidos no art. 45, § 1º, do Código Penal, de modo a não torná-la tão diminuta a ponto de mostrar-se inócua, nem tão excessiva inviabilizando seu cumprimento, sendo suficiente para a prevenção e reprovação do crime praticado, dos danos dele decorrentes e a situação econômica do condenado. Por fim, a referida importância poderá ser objeto de parcelamento perante o juízo da execução penal, em face da aplicação analógica do art. 169 da LEP. Hipótese em que o valor fixado não comporta redução. (TRF-4 - ACR: 50374107720184047000

PR 5037410-77.2018 .4.04.7000, Relator.: SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, Data de Julgamento: 07/12/2021, SÉTIMA TURMA)⁴².

Por sua vez, o art. 2, da Lei nº 8.137/90, merece uma análise acurada, posto que criminaliza as condutas quando verificado o perigo ou tentativa. No inciso I, fica evidente tal argumentação, dado que considera como sonegação a declaração falsa ou omissão sobre rendas, bens ou fatos, *para eximir-se do pagamento do tributo*. Logo, mesmo que a aludida declaração ou omissão, não tenha consumado o esperado pela redução tributária, resta pela tentativa configurado o delito. Registre-se que a falsidade deve ter o potencial de lesividade ao erário público, haja vista que se for facilmente detectável será considerado como meio inidôneo e o crime será impossível.

O inciso II, trata-se do crime omissivo impróprio, pois, o agente tem o dever legal de agir para evitar um resultado prejudicial, mas não o faz. Contudo, não basta omitir, necessariamente para configurar o ilícito, deve haver lesão ao erário decorrente da omissão. Isto é, houve disponibilidade dos valores pelo empresário e, no tempo devido, omitiu-se o recolhimento, ocasionando na redução da arrecadação e prejuízo ao poder público.

No tocante ao inciso III, verifica-se o crime de mera conduta, uma vez que a conduta do agente, por si só, configura o crime, independentemente de qualquer resultado. Assim, ao fato de exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal, configura ato ilícito, independentemente da efetividade do resultado.

O inciso IV, determina que aquele que deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento, comete sonegação fiscal. Insta ressaltar, que o termo deixar de aplicar faz referência ao crime omissivo impróprio, por outro lado, admite a forma tentada o outro núcleo, *aplicar em desacordo*. Pois, aqui independentemente do resultado, o fato de buscar a ilicitude por meio alternativo ao previsto em lei, já configura ilícito.

⁴² BRASIL. **Apelação Criminal: 5037410-77.2018.4.04.7000 (TRF-4ª Região)**. Relatora: Salise Monteiro Sanchotene. Julgado em: 7 dez. 2021. Sétima Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=TRF-4+-ACR%3A+50374107720184047000+>. Acesso em: 9 abr. 2025.

Por último o inciso V, diz que: utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Torna claro a criminalização da tentativa, pois, neste caso opera o chamado *caixa dois*, na medida que ocorre movimentação contábil paralela, frustrando a fiscalização. À vista disso, o Juiz Federal Fábio Bittencourt da Rosa do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, esclarece dois momentos de criminalização da conduta:

Se o ato flagrado é de confecção do programa, estamos diante de fase meramente preparatória, porque ainda não há perigo de frustração das atividades fiscalizadoras. Todavia, se o programa está sendo instalado para operar, terá sido iniciada a execução e, portanto, viável a tentativa se a cadeia causal for interrompida por circunstância alheia à vontade do agente⁴³.

Como se nota, tanto na fase de criação do programa contábil para fins de fraude fiscal, quanto no seu momento de execução onde torna mais dificultoso a fiscalização, ambos são ilícitos. De tal modo, que o momento de desenvolvimento já configura a modalidade tentada, posto que busca a execução ilegal de métodos contábeis para sonegação.

Feito tais considerações acerca das práticas configuradoras da sonegação fiscal, passemos ao estudo do seu combate, impactos e consequências. Sobre a importância do combate à sonegação fiscal, acrescenta o estudioso José Almir Alves de Moraes:

Assim, o combate por parte do governo à sonegação fiscal se mostra extremamente relevante no papel de assegurador de direitos constituídos no ordenamento jurídico, posto que a atividade estatal necessita de angariar recursos para custear às mais diversas políticas públicas que possibilitam, em última análise, a efetivação do princípio da igualdade para com os cidadãos dentro do ordenamento jurídico, seja pela posições do indivíduo como sujeito de obrigações tributárias, seja pela condição de beneficiário da ação estatal⁴⁴.

Ou seja, a sonegação compromete sobremaneira a arrecadação fiscal, sendo uma consequência direta ao ente-público, ao passo que provoca como o principal

⁴³ ROSA, Fábio Bittencourt da. Crime de sonegação fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 36, n. 141, jan./mar. 1999. Pg.9.

⁴⁴ MORAIS, J. A. A. de .; SOUZA, R. G. de; COSTA, T. G. M. da .; SOUZA, D. S. O. de . **Tax evasion and enforcement: How efficient tax authorities can be the key to combating tax avoidance**. Research, Society and Development, [S. l.], v. 12, n. 8, p.2, 2023. DOI: 10.33448/rsd-v12i8.42756. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/42756>. Acesso em: 26 mar. 2025.

efeito danoso a sociedade a redução do Produto Interno Bruto (PIB), precarização dos serviços prestados pelos entes públicos, dentro outras relações públicas e privadas.

Por sua vez, as problemáticas da sonegação fiscal não afligem apenas o ente público, mas também alcançam os sonegadores. A propósito, o sonegador pode ser submetido a condenações no âmbito civil e penal. No que concerne, a responsabilização de determinada empresa por condutas ilícitas de sonegação fiscal, segue julgado proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, em sede de Ação Civil Pública nº 2011011085400-0, vejamos:

[...] ACOLHO os embargos do MINISTÉRIO PÚBLICO para, sanando a mácula apontada e conferindo efeitos infringentes à sentença, condenar [...] também por incurso no art. 9º "caput" e inciso VII da LIA, nas penas do art. 12, I do mesmo diploma normativo a: (i) perda dos valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio particular, no montante de R\$ 1.434.162,30 (um milhão quatrocentos e trinta e quatro mil, cento e sessenta e dois reais e trinta centavos) com correção monetária pelo INPC e juros de mora de 1% (um por cento) ao mês a contar do recebimento da quantia ; (ii) pagamento de multa civil no valor de R\$ 2.868.324,60 (dois milhões oitocentos e sessenta e oito mil trezentos e vinte e quatro reais e sessenta centavos) com correção monetária pelo INPC e juros de mora de 1% (um por cento) ao mês a contar da prolação desta sentença. Publique-se. Registre-se. Intimem-se. [...] (Ação Civil Pública nº 2011011085400-0, 3ª Vara da Fazenda Pública, TJDF, Juiz Jansen Fialho de Almeida, julgado em 02/04/2014)⁴⁵.

Em observância ao julgado supracitado, resta cristalino a elevada punibilidade imposta pelo poder público ao caso analisado, ao ponto de determinar a devolução dos valores que foram acrescidos ao patrimônio de maneira ilícita, multa civil, além do adimplemento do montante com correção monetária e juros de mora. O que muitas vezes, pode culminar no encerramento das atividades desenvolvidas pela empresa pela incapacidade financeira de suportar tamanha condenação.

A possibilidade do magistrado inserir a multa civil aos crimes tributários, advém da Lei nº 14.689/2023, sendo importante esclarecer que, deve-se no momento da dosimetria da penalidade evitar exageros, sob pena de incorrer na prática de confisco veementemente proibida pelo art. 150, IV, da CF/88.

Por oportuno, destaca-se a recente jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por intermédio do tema 863, que firmou a seguinte tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e

⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Ação Civil Pública nº 2011011085400-0**, 3ª Vara da Fazenda Pública. Relator: Juiz Jansen Fialho de Almeida. Julgado em: 02 abr. 2014. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br>. Acesso em: 12 fev. 2025.

cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23⁴⁶.

Diante das fundamentações realizadas neste tópico, torna-se evidente que a sonegação fiscal representa uma prática ilícita de grande impacto econômico e social. Pois, é consabido que a evasão de tributos compromete a arrecadação estatal, prejudicando a execução de políticas públicas e a manutenção dos serviços essenciais à sociedade.

Por fim, a legislação brasileira impõe sanções severas aos infratores, abrangendo penalidades no âmbito penal, administrativo e civil. De tal maneira, que torna impreterível a observância por partes dos contribuintes das suas respectivas obrigações tributárias, em especial as empresas privadas dado que exercem atividades econômicas intensas, no contexto marcado pela de alta carga tributária e complexidade legal, o que pode por muitas vezes pode significar o encerramento de suas atividades frente uma condenação de sonegação fiscal.

5 NORMAS ANTIELUSIVAS

Diante do comprometimento da prestação estatal, decorrente da arrecadação deficitária dos cofres públicos em razão das práticas indevidas de elusão e evasão tributária, foram adotados novos elementos legais conhecidos como normas antielusivas e antievasivas, com o objetivo de regulamentar tais condutas adequadamente.

Em virtude disso, será realizado uma descrição das referidas normas, conjuntamente com a análise comparada entre o sistema adotado nos EUA, representado pela teoria do propósito negocial, no que se refere as normas antielusivas. Nessa sequência, será apresentado o estudo das normas antievasivas, em especial aquelas atinentes ao combate de práticas de sonegação fiscal.

O que é relevante para compreender a possibilidade de adesão de tais medidas ao sistema tributário nacional, a fim de selecionar as melhores experiências vivenciadas por outros ordenamentos jurídicos e consequentemente aprimorar o atual sistema tributário brasileiro.

⁴⁶ BRASIL. **Tema 863 – Repercussão Geral. RE 841979/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 3 ago. 2020. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/311628712>. Acesso em: 10 fev 2025.

5.1 ESTADOS UNIDOS: TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

No que diz respeito ao Estados Unidos (EUA), podemos elencar como sendo sua maior contribuição ao presente estudo o advento da teoria do propósito negocial, de modo que, representa um elemento de validade imprescindível para continuidade do planejamento tributário, para tanto, apresentando como exigência existência de alguma razão vinculada ao empreendimento.

Esta teoria surge em meados de 1935, através do julgamento realizado pela Suprema Corte norte-americana sobre o caso *Helvering v. Gregory*⁴⁷. Na oportunidade, ficou demonstrado que tratou-se de um planejamento tributário com aspecto de organização societária, contudo, não apresentava propósito negocial, visto que buscava tão somente o objetivo de transferir as ações de uma empresa ao contribuinte, sem a incidência de tributo. Para tanto, criou uma nova empresa e, após seis dias, encerrou a mesma.

O passo a passo consistiu no seguinte, a senhora Gregory buscava comprar as ações da empresa B, para este fim, criou uma empresa C exclusivamente para intermediar a transação, sem atividade econômica real ou propósito negocial legítimo. Subsequentemente, realizou a compra pela sua empresa denominada de A das ações existentes em B. Após isto, efetivou a transferência das ações de A diretamente para C, que teve seu fechamento declarado no prazo de 6 (seis) dias após.

Em resumo, havia o objetivo de caracterizar a transação como uma reorganização societária, beneficiando-se da isenção tributária, embora, na realidade consistiu na realização de negócio jurídico ausente de propósito negocial, limitado ao único intuito de excluir a incidência tributária. Desta feita, o julgado não negou o direito do contribuinte de efetuar o planejamento tributário para reduzir carga tributária; no entanto, invalidou-se o negócio jurídico, pois na operação não existia outra finalidade para os negócios, senão o de economizar os tributos.

A contribuição da teoria do propósito negocial foi tamanha, que os Estados Unidos apesar de apresentar um sistema judiciário majoritariamente pautado no Common Law, a regulamentação sobre o planejamento tributário permanece positivada no Código Tributário americano na seção 7701.

⁴⁷ *Helvering v. Gregory* 293 US 465 (1935) apud ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 142.

Outro ponto que merece destaque, versa sobre a estratégia adotada pelo Internal Revenue Service – IRS, órgão dos EUA equivalente à Receita Federal do Brasil. O órgão de fiscalização federal de receitas americano, passou a inspecionar os atos do contribuinte de maneira sequencial, ou seja, o passo a passo. Desse modo, não limitando-se a apenas uma conduta isoladamente.

Por fim, percebe-se ampla adesão da Receita Federal pela teoria do propósito negocial, com bastante respaldo em decisões proferidas pelo CARF.

5.2 NORMAS DE PREVENÇÃO A ELUSÃO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

No tocante ao sistema normativo brasileiro, muito se discutiu acerca da criação de uma norma geral antielusiva, com o intuito de assentar uma regulamentação central, capaz de orientar todos os demais dispositivos legais sobre as condutas de elusão fiscal. Isto é, viabilizando quando necessário a desconsideração pela autoridade fiscal de atos e negócios jurídicos lícitos, praticados exclusivamente no intuito de o particular eximir-se da tributação ou reduzi-la a patamares menos onerosos.

No Brasil, considera-se como a referida norma geral o parágrafo único do art. 116, do CTN, *ipsis litteris*:

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

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

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

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

Conforme extrai-se da leitura do dispositivo supracitado, percebe-se que o Código Tributário Nacional estabelece duas situações distintas: *as situações de fato e as situações jurídicas*. As *situações de fato*, não receberam, uma regulamentação jurídica, logo, não apresenta correspondência a um instituto jurídico. De outro lado, as *situações jurídicas*, são expressamente definidas em lei, possuindo significado atribuído pelo próprio ordenamento jurídico.

Em complemento, acrescenta o doutrinador Hugo de Brito Machado:

Se define a hipótese de incidência tributária como uma situação de fato afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielisão possa resolver. O aplicador da lei tributária, neste caso, deve perquirir simplesmente a respeito da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir, o tributo. Entretanto, se o legislador define a hipótese de incidência de um tributo como situação jurídica, caso no qual a norma antielisão poderia ser aplicada, está editando uma norma de incidência tributária que não poderá ser alterada pelo intérprete, seja qual for o elemento de interpretação que utilize. Nem pode a omissão dessa norma ser suprida mediante integração analógica, como acima demonstrado, a não ser que se admita amesquinamento do princípio constitucional da legalidade tributária⁴⁸.

Ato contínuo, o parágrafo único do art. 116, expõe que o legislador pode deliberar sobre a hipótese de incidência tanto na circunstância de fato, quanto naqueles referentes a situações jurídicas, devendo os procedimentos de elusão fiscal ser regulamentados por lei ordinária.

Sobre isso, acrescenta James Marins⁴⁹ ao apresentar três diferentes espécies de regras jurídicas, a saber:

regra formal ou de estrutura (ou regra de competência administrativa):
faculta-se à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos;
regra material: o contribuinte que praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração desses atos;
regra de aplicabilidade normativa (regra de instituição e regulamentação):
somente com a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

A *regra de competência formal*, atribui para autoridade administrativa faculdade para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos. O que contribui para ampliação da competência da Administração Pública Fazendária, antes delimitada apenas a ação fiscalizatória e declaratória.

A *regra material*, diz respeito às condutas do contribuinte como orientador da repressão fiscal, assim, a depender da conduta adotada pelo contribuinte será atribuída respectivamente implicações administrativas e materiais de natureza tributária.

A questão *procedimental* levantada pelo estudioso, não se remete às garantias processuais, mas sim a observância dos procedimentos de aplicação normativa a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed

⁴⁹ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p.52.

Nesse seguimento, a autoridade administrativa possui competência privativa para a realização dos atos de desconconsideração sobre os negócios jurídicos praticados, contudo, deve ser feito com cautela, assim, evitando arbitrariedades por parte da administração tributária.

O estudioso Xavier Martins, ao examinar o ato administrativo de desconstituição, conclui o seguinte:

desconconsideração' inserta no dispositivo legal em comento "consiste na declaração unilateral de inoponibilidade do ato ou negócio simulado em relação ao Fisco⁵⁰.

Isto significa dizer que se um contribuinte ao tentar eximir-se de determinada obrigação tributária, mediante simulações ou de estrutura formalmente lícita, mas com propósito exclusivamente tributário abusivo, o Fisco, poderá o desconsiderar essa operação, não sendo oponível pelo contribuinte a justifica do negócio como medida de cumprimento da obrigação tributária.

Acontece que, a referida desconstituição limita-se ao âmbito administrativo, não podendo ser considerado como fato gerador para surgimento de obrigação tributária. Ademais a referida desconconsideração deve ser fundamentada, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, LV da CF/88), bem como do acesso ao Poder Judiciário (art. 5, XXXV, da CF/88). Desse modo, assegurando impugnações administrativas e judicializações para reverter caso constatado ilegalidades, por parte da autoridade fiscal.

Em relação ao termo de *dissimulação*, inicialmente deve ser considerado como uma prática ao qual o contribuinte realiza para fins de disfarçar artificialmente, a vontade real. Outrossim, de acordo com o art. 167, do CC, o negócio jurídico praticado por particular com a única finalidade de simular, é nulo. Vejamos:

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

§ 1 ºHaverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

À vista disso, deve o agente fiscal ao deparar-se com o negócio jurídico, fazer a leitura adequada do que realmente representa, ou seja, ponderando acerca da

⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antieliva**. São Paulo: Dialética, 2002,p. 70.

existência de ilicitude ou licitude. De maneira subsidiária, acrescenta Ivo César Barreto:

Daí poder-se inferir que a dissimulação constante do parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser encarada sempre como um ato ilícito. O contribuinte dissimula quando oculta ou encobre um negócio por ele praticado, sendo este um ato jurídico tributário. Escondendo astuciosamente um ato seu que incorreria, normalmente, na hipótese de incidência de um dado tributo, este contribuinte estará praticando um ato dissimulador, portanto, dentro do campo da ilicitude⁵¹.

Em suma, convém concluir que a norma geral antielusiva representado pelo parágrafo único do art. 116, do CTN, possui adesão ao ordenamento jurídico vigente, em especial no que diz respeito à desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com intuito exclusivamente fiscal, fraude à lei, simulação e dolo. Cumpre destacar, que ir além do definido anteriormente, pode representar violação aos princípios constitucionais tributários.

⁵¹ CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2004. p. 99.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo principal analisar as práticas de elisão, elusão e evasão fiscal, destacando seus impactos econômicos e reflexos sobre o ordenamento jurídico brasileiro. Sob essa perspectiva, ficou demonstrado que a tributação constitui elemento indispensável para o adequado financiamento estatal, de modo que, as práticas ilícitas de elusão e evasão fiscal, podem comprometer sobremaneira a arrecadação fiscal, culminando no comprometimento das políticas públicas, além de intensificar a insegurança jurídica sobre os contribuintes e dificultar a economia fiscal de suas atividades.

Neste contexto, a resposta sobre a atual problemática, se deu pela análise detalhada das práticas de elisão, elusão e evasão, para fins de fornecer uma compreensão acerca de suas respectivas diferenças, bem como entender as melhores condutas lícitas na seara fiscal, contribuindo com a segurança jurídica e melhoramento do planejamento tributário.

Ao longo do presente estudo, percebeu-se que a elisão tributária deve ser vista como uma aliada ao planejamento tributário das empresas, possuindo ampla aceitação no nosso sistema jurídico, consoante depreende-se da leitura do art. 150, da CF/88 e art. 5, II, da CF/88. Pois, a ausência de lei específica acerca da imposição de conduta ao contribuinte, o torna isento de qualquer tributação, de tal maneira, que consiste em práticas de aprimoramento do planejamento tributário. Em especial, quando realizadas em momentos anteriores à hipótese de ocorrência do fato gerador e incidência tributária.

No entanto, a elusão fiscal caracteriza-se por ser uma zona cinzenta, em que determinadas condutas, embora formalmente lícitas, violam o propósito da norma tributária. Isto significa dizer que, utilizando-se geralmente de forma válida no campo do Direito Civil mediante a realização de negócios e atos jurídicos permitidos, quando analisado sobre a ótica do Direito Tributário, verifica-se uma finalidade exclusivamente voltada para economia fiscal mediante violação indireta da lei, como é o caso da ausência de propósito negocial, abuso de formas ou fraude a lei.

Por sua vez, a evasão fiscal se configura como um comportamento consciente e ilícito, caracterizado pelo descumprimento direto das obrigações tributárias, isto é, o indivíduo realiza um ato voluntário e consciente para alcançar a omissão de determinada conduta, a fim de eximir-se de determinada obrigação tributária.

Importante ponderar que, sua conduta é consumada após o surgimento da obrigação tributária mediante a ocorrência do fato gerador, sendo comumente observado nas práticas de fraude, omissão ou sonegação fiscal.

Nesse seguimento, mediante a análise dos princípios constitucionais tributários ficou evidenciado que a interpretação das leis tributárias exige cautela, pois, decisões arbitrárias podem gerar instabilidade tanto para os contribuintes quanto para o Estado. Desse modo, o equilíbrio entre a legalidade, a isonomia, a capacidade contributiva e a segurança jurídica, são fundamentais para a orientação interpretativa e aplicação justa das normas, sobretudo, quando levado em consideração o ambiente de alta complexidade normativa presente no Brasil.

Ademais, a jurisprudência pátria tem evoluído no sentido de coibir abusos e garantir a conformidade tributária, em respeito aos princípios constitucionais tributários. A exemplo disto, podemos verificar o Tema 863 do Supremo Tribunal Federal (STF), visto que ao interpretar a Lei nº 14.689/2023 estabeleceu limites e adotou uma interpretação literal do dispositivo legal, assegurando a adequada aplicação de multas sobre as práticas de evasão fiscal, como sonegação, fraude ou conluio. Assim, evitando penalidades desproporcionais configuradoras de confisco, veementemente proibida pelo art. 150, IV, da CF/88.

Apesar disto, extrai-se da decisão proferida em sede de Ação Civil Pública nº 2011011085400-0, do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (TJDF), a possibilidade de sanções severas em casos de ilícitos tributários, aplicando multas e correção monetária sobre valores indevidamente auferidos.

O que significa dizer que, embora o Tema 863 do STF, tenha assegurado uma maior proporcionalidade acerca das sanções, em face das práticas de evasão fiscal, resta cristalino que ainda prevalece a elevada punibilidade imposta pela legislação e pelos tribunais pátrios, ao ponto de determinar a devolução dos valores que foram acrescidos ao patrimônio de maneira ilícita, multa civil, além do adimplemento do montante com correção monetária e juros de mora. O que muitas vezes, pode culminar no encerramento das atividades desenvolvidas pela empresa perante a incapacidade financeira de suportar tamanha condenação.

Desse modo, ratificando a importância do domínio das práticas inerentes ao planejamento tributário, na medida que erros ou equívocos fiscais por parte da empresa, podem gerar onerações excessivas.

Como resultado do crônico comprometimento da prestação estatal e insegurança jurídica decorrente das práticas indevidas de elusão e evasão tributária, foram adotados novos instrumentos legais denominados como normas antielusivas e antievasivas, com o objetivo de regulamentar tais condutas, proporcionando um ambiente de maior segurança jurídica tributária.

As normas antielusivas adotadas no Brasil, são dispositivos legais capazes de respaldar a atuação das autoridades fiscais, de modo que, torna legítimo a desconsideração pela autoridade fiscal de atos e negócios jurídicos lícitos, praticados exclusivamente no intuito de o particular eximir-se da tributação ou reduzi-la a patamares menos onerosos.

Sendo oportuno, considerar que esta intervenção realizada pela administração tributária, deve ser realizada com bastante cautela, haja vista a linha tênue que separa a legalidade das arbitrariedades nestes casos. Portanto, deve ficar assentado no presente estudo que a desconstituição limita-se ao âmbito administrativo, não podendo ser considerado como fato gerador para surgimento de obrigação tributária.

Ademais, a referida desconsideração deve ser fundamentada, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, LV da CF/88), bem como do acesso ao Poder Judiciário (art. 5, XXXV, da CF/88). Desse modo, assegurando impugnações administrativas e judicializações para reverter caso constatado ilegalidades, por parte da autoridade fiscal.

Por fim, a presente pesquisa não esgota o tema, mas contribui para uma reflexão crítica sobre os desafios e as possibilidades de aprimoramento do planejamento tributário adotado pelas empresas, precipuamente acerca da importância da compreensão das práticas de elusão, elusão e evasão fiscal, dado que equívocos cometidos certamente comprometeram a competitividade das empresas e suas respectivas atividades econômicas. Outrossim, destacou-se a implementação de normas antielusivas como forma de prevenir as práticas ilícitas na esfera tributária, asseverando sua pertinência para segurança jurídica e melhoramento da economia fiscal das empresas, desde que observados os limites impostos pelos princípios constitucionais tributários e legislação vigente.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016. p. 106, 112.

ASCARELLI, Tullio. **O negócio jurídico indirecto**. Lisboa: Jornal do Foro, 1965. p. 26-27.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: uma teoria estrutural**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. **Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**. [S. l.: s. n.], 2016. p. 639-645.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 90.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. 2008. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 11-12.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19, janeiro, 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional e reformula a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 jan. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 05 fev. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Altera a legislação do imposto de consumo e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4729.htm. Acesso em: 10 mar 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.643/DF**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgado em: 5 dez. 2002. Publicado em: DJ 14 mar. 2003. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 mar. 2025.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Processo nº 10920.002462/2008-07 (Acórdão nº 2402-010.550)**. Relator: não informado. Julgado em: 8 nov. 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 2022. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br>. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. **AgInt nos EDcl no AREsp: 2201036 PR 2022/0275928-7**. Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti. Julgado em: 12 mar. 2024. QUARTA TURMA. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 mar. 2024. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=2201036&O=JT>. Acesso em: 12 mar. 2025.

BRASIL. **Apelação Cível: 0000405-60.2013.4.03.6111 (TRF-3ª Região)**. Relator: Desembargador Federal Paulo Sergio Domingues. Julgado em: 9 set. 2022. 6ª Turma. **Diário de Justiça Eletrônico Nacional**, Brasília, 14 set. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1710763893>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. **Apelação Criminal: 5037410-77.2018.4.04.7000 (TRF-4ª Região)**. Relatora: Salise Monteiro Sanchotene. Julgado em: 7 dez. 2021. Sétima Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=TRF-4+-+ACR%3A+50374107720184047000+>. Acesso em: 9 abr. 2025.

BRASIL. **Tema 863 – Repercussão Geral. RE 841979/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 3 ago. 2020. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/311628712>. Acesso em: 10 fev 2025.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Ação Civil Pública nº 2011011085400-0**, 3ª Vara da Fazenda Pública. Relator: Juiz Jansen Fialho de Almeida. Julgado em: 02 abr. 2014. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br>. Acesso em: 12 fev. 2025.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2004. p. 99.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária: planejamento fiscal – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário e à luz do novo Código Civil**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 48, nov./dez. 2010, p. 13, 20.

GÓMEZ, J. Miguel Lobato. **Livre iniciativa, autonomia privada e liberdade de contratar**. In: NALIN, Paulo (coord.). *Contrato & sociedade: a autonomia privada na legalidade constitucional*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 252.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 166.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 188, 345.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. [S. l.: s. n.], [s. d.].

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

MIZUMUKAI, Enzo Yosiro Takahashi. **Critérios de caracterização de elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas e Sociais) – Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, São Paulo, 2010. p. 58, 62, 68.

MORAIS, J. A. A. de; SOUZA, R. G. de; COSTA, T. G. M. da; SOUZA, D. S. O. de. **Tax evasion and enforcement: how efficient tax authorities can be the key to combating tax avoidance**. *Research, Society and Development*, v. 12, n. 8, 2023. DOI: 10.33448/rsd-v12i8.42756. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/42756>. Acesso em: 26 mar. 2025.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 376.

ROSA, Fábio Bittencourt da. **Crime de sonegação fiscal**. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 36, n. 141, jan./mar. 1999.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 142.

SÃO PAULO (Estado). **Apelação Cível: 1010628-53.2014.8.26.0224**. Relator: Ricardo Negrão. Julgado em: 8 abr. 2019. 2ª Câmara Reservada de Direito Empresarial. **Diário da Justiça Eletrônico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br>. Acesso em: 10 mar 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 287, 312.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 24, São Paulo: Dialética, 2010. p. 353.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 70.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005. p. 66.

ZANOTI, Luiz Antônio Ramalho. **Empresa na ordem econômica social: princípios e função social**. Curitiba: Juruá, 2009. Pg.86.