



ANDERSON CASTRO RODRIGUEZ

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO MECANISMO DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA E A INFLUÊNCIA
DA NORMA ANTELISIVA: UMA ANÁLISE DA DIFERENÇA ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL**

Santa Maria

2020

ANDERSON CASTRO RODRIGUEZ

ELISÃO, EAVASÃO FISCAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho Final de Graduação
Apresentado à disciplina de TFG II
Área de Ciências Sociais e Aplicadas
Curso de Direito

Orientadora: Carina da Cunha Alvez

Santa Maria

2020

RESUMO

A elisão fiscal e o planejamento tributários são institutos muito importantes para obter economia tributária, porém, não devem ser confundidos com os institutos da evasão ou elusão fiscal. Devido à falta de clareza da legislação tributária e da escassez doutrinária em abordar profundamente esses institutos, há uma grande incerteza para os contribuintes que visam, de forma lícita, pagar menos tributos. Com o surgimento da norma geral antielisiva, as incertezas tornaram-se ainda maiores. Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo analisar as questões relacionadas aos institutos do planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal e a norma antielisiva, no intuito de responder o seguinte problema de pesquisa: a realização do planejamento tributário se mostra um mecanismo eficaz para a utilização da elisão fiscal e o afastamento da evasão fiscal? Também será analisado o conceito de fato gerador e se a norma antielisiva pode afetar o planejamento tributário. Este estudo será realizado no direito brasileiro, a partir da Constituição Federal/88, com base nas disposições do Código Tributário Nacional, analisando a normativa e a doutrina brasileira. O estudo será realizado através do método de abordagem dedutivo, com o fim de dirimir as incertezas que podem surgir pela falta de clareza legislativa, além de demonstrar que o planejamento tributário é um mecanismo capaz de proporcionar aos contribuintes meios legais para diminuir a carga tributária e que a norma antielisiva, aplicada adequadamente, não tem capacidade para mitigar as possibilidades de executar o planejamento tributário.

Palavras-chave: Elisão fiscal. Evasão fiscal. Fato gerador. Norma antielisiva. Planejamento tributário.

RESUMEN

La elisión y la planificación fiscales son institutos muy importantes para obtener la economía tributaria, pero, no se deben confundir con los institutos de la evasión o elusión fiscal. Como consecuencia de la falta de claridad de la legislación tributaria y de la escasez doctrinaria en abordar profundamente esos institutos, existe gran incertidumbre para los contribuyentes que buscan, de forma lícita, pagar menos tributos. Con el origen de la norma general antielisiva, las incertidumbres se agravaron cada vez más. En ese sentido, el presente trabajo tiene por objetivo analizar los temas relacionados a los institutos de la planificación tributaria, la elisión fiscal, la evasión fiscal y la norma antielisiva, con el propósito de responder al siguiente problema: ¿La realización de la planificación fiscal se demuestra una herramienta eficaz para la utilización de la elisión fiscal y el alejamiento de la evasión fiscal? También será analizado el concepto de “fato gerador” y si la norma antielisiva puede afectar la planificación fiscal. Este estudio será realizado en el derecho brasilero, a partir de la Constitución Federal/88, con base en las disposiciones del Código Tributario Nacional, analizando la normativa y la doctrina brasilera. El estudio será realizado a través del método de abordaje deductivo, con la finalidad de eliminar las incertezas que pueden surgir por la falta de clareza legislativa, además de demostrar que la planificación fiscal es una herramienta capaz de proporcionar a los contribuyentes medios legales para disminuir la carga tributaria y que la norma antielisiva, aplicada correctamente, no tiene capacidad para limitar las posibilidades de ejecutar la planificación fiscal.

Palabras-claves: Elisión fiscal. Evasión fiscal. Hecho generador. Norma antielisiva. Planificación fiscal.

INTRODUÇÃO

Tendo em vista que todos os contribuintes visam obter economia tributária, torna-se necessário que estes adotem procedimentos legais com a finalidade de reduzir a carga tributária. Esses procedimentos permitem que essa redução seja cumprida com todas as exigências legais. Porém, tanto a doutrina quanto a legislação apresentam-se escassas com relação a tais procedimentos.

Devido a essa escassez jurídica, há uma incerteza muito grande para aqueles que procuram trilhar pela redução das cargas tributárias, pois com a exígua legislação surgem divergências quanto aos tributos que devem ser efetivamente pagos e quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.

Com o surgimento da norma antielisiva, lei complementar n°104/01, as divergências tornaram-se ainda maiores. Com este dispositivo diversas críticas surgiram, pois esta concedeu à autoridade administrativa o poder discricionário de 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, ainda que estes fossem praticados de forma legal.

Portanto, levando em consideração a relevância do planejamento tributário e a exígua doutrina e legislação relacionada a esse assunto, será realizado um estudo no direito brasileiro, a partir da Constituição Federal/88, com base nas disposições do Código Tributário Nacional, analisando tanto a normativa como a doutrina tributária brasileira, com a finalidade de mitigar as possíveis dúvidas que podem surgir com relação aos institutos da elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário e com a finalidade de responder as seguinte problema de pesquisa: a realização do planejamento tributário se mostra um mecanismo eficaz para a utilização da elisão fiscal e o afastamento da evasão fiscal?

O presente artigo adotará o método de abordagem dedutivo, pois a partir da análise geral da doutrina e da legislação tributária chegar-se-á a uma ideia específica, com o fim de demonstrar que o planejamento tributário irá proporcionar que as empresas adotem práticas de procedimentos legais, para diminuir a carga tributária e evitar que venham a incorrer em práticas de evasão fiscal. Também se utilizará a técnica da pesquisa bibliográfica, uma vez que o projeto se fundamentará na doutrina.

O artigo será dividido em três partes, sendo que a primeira parte abordará as principais

diferenças entre a elisão e evasão fiscal, trazendo o entendimento de diversos doutrinadores brasileiros com relação a essas diferenças. A segunda parte trará considerações referentes ao momento da ocorrência do fato gerador e aos limites da norma geral antielisiva. Por último, a terceira parte abordará o conceito de planejamento tributário, a sua diferença com a elisão fiscal e se a norma antielisiva é capaz de limitá-lo.

O presente estudo encontra-se inserido na linha de pesquisa do curso de Direito da Universidade Franciscana, Teoria Jurídica, Cidadania e Globalização. Uma vez que representa um tema de grande relevância não apenas no âmbito jurídico, mas também como uma problemática presente no dia-a-dia e que se faz necessário para o fortalecimento e desenvolvimento econômico do País.

1 DIFERENÇA ENTRE E ELISÃO E EVASÃO FISCAL

O Direito tributário, de acordo com Hugo de Brito Machado, “*é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder*”¹. Dentro desse ramo, há diversos procedimentos que podem ser adotados pelos contribuintes para diminuir a carga tributária imposta pelo fisco.

Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro permite diversos meios de respaldar o contribuinte na busca de alternativas para minimizar a tributação. Essa permissão somente é possível por meio de procedimentos lícitos que surgem de um planejamento tributário adequado. Em outras palavras, o direito tributário, de forma legal e, até mesmo por lacunas na legislação, possibilita a utilização de medidas para evitar o pagamento excessivo de tributos. Porém, além das medidas lícitas (permitidas), há outros meios fraudulentos, que maculam o ordenamento jurídico, destinados a fraudar o cumprimento da obrigação tributária.

Por estas razões é extremamente importante o conhecimento aprofundado dos conceitos de elisão e evasão fiscal que serão analisados na sequência.

1.1 ELISÃO FISCAL

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ed.- São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 59

Quando se fala de elisão fiscal, refere-se a medidas lícitas adotadas pelos contribuintes para evitar ou diminuir o ônus tributário imposto pelo fisco. Trata-se de uma forma legal de adotar meios alternativos para reduzir a carga tributária.

Nesta linha de raciocínio, cita-se a manifestação de José Carlos Carota:

Os procedimentos elisivos atuam sobre os elementos da obrigação tributária (material, espacial, pessoal, quantitativo e temporal), de modo que se obtenha uma imposição tributária menos gravosa do que seria em outras circunstâncias de fato ou de direito.

Quando se fala em elisão tributária, evidencia-se a questão relativa à licitude da adoção pelo contribuinte de procedimentos e negócios jurídicos, com a finalidade de reduzir sua carga tributária, ainda que esse seja o único objetivo da transação.²

De acordo com o doutrinador Luciano Amaro: “*Se a atuação do indivíduo percorre trilhas lícitas (no pressuposto de que, por outras sendas, seria tributado), diz-se que ele procedeu à evasão lícita, ou elisão, ou economia de imposto*”³. Dessa forma, nota-se que a elisão fiscal ocorre somente, e sem exceções, quando o contribuinte trilha por caminhos lícitos.

A doutrina dá um destaque muito grande ao fator temporário da elisão fiscal ao afirmar que a elisão ocorre, geralmente, antes da concretização do fato gerador⁴, pois seria impossível evitar ou diminuir o ônus de uma incidência tributária que já foi verificada no mundo dos fatos. No entanto, essas medidas lícitas, em regra, não permitem que se concretize a hipótese de incidência⁵ dos tributos e, conseqüentemente, evitam o surgimento da obrigação tributária. Em outras palavras, geralmente a elisão têm a finalidade de evitar ocorrência material do fato gerador.

Nesse sentido, Ricardo Alexandre se manifestou da seguinte forma:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no

² CAROTA, José Carlos. **Manual de Direito Tributário e Financeiro Aplicado**, 2ª Edição – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018. p. 104

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 233

⁴ Seu conceito será abordado na próxima seção (2.1.2), mas em síntese é um fato ou situação que gera ou cria a incidência/obrigação tributária

⁵ Seu conceito será abordado na próxima seção (2.1.1), mas em síntese trate-se de uma situação descrita na lei que pode vir a ser concretizada no mundo fático

ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa⁶.

Como regra geral, verifica-se que a elisão fiscal ocorre antes da concretização do fato gerador, pois são parcas as possibilidades de evitar/diminuir a obrigação tributária após a concretização da hipótese de incidência, uma vez que já terá surgido a obrigação tributária.

O mesmo autor, referindo-se às exceções da regra geral do tempo (elisão ocorre antes do fato gerador), citou um exemplo esclarecedor envolvendo a possibilidade de praticar elisão fiscal após a ocorrência do fato gerador:

Ao elaborar a declaração do IRPF, o contribuinte pode optar entre dois modelos de declaração. No modelo completo, pode abater dos rendimentos tributáveis determinadas despesas (educação, saúde, previdência, dependentes etc.). No modelo simplificado, o contribuinte troca todas as deduções que lhe seriam cabíveis no modelo completo por uma dedução-padrão de 20% (vinte por cento) até determinado limite. Assim, se um declarante possui quarenta mil reais de rendimentos tributáveis e a soma de suas deduções é de seis mil reais, aconselha-se que opte pela declaração simplificada, pois neste modelo lhe é lícito o abatimento de oito mil reais (20% dos rendimentos tributáveis), o que terá por consequência uma tributação menos onerosa⁷.

Neste exemplo, o autor levantou a possibilidade de uma tributação menos onerosa do Imposto de Renda de Pessoa Física, no qual o contribuinte podia optar por dois modelos de declaração, mesmo após a ocorrência do fato gerador, ou seja, mesmo após a concretização deste, o contribuinte pode adotar por medidas lícitas que permitam reduzir a carga tributária. Portanto, é evidente que, apesar da grande maioria das elisões serem praticadas antes da concretização do fato gerador, há exceções.

Diante das considerações supracitadas, pode-se destacar que a elisão fiscal envolve escolhas lícitas, que geralmente são tomadas antes da ocorrência do fato gerador, por parte do contribuinte para minorar o impacto tributário imposto pelo fisco.

1.2 EVASÃO FISCAL

Por outro lado, quando se estuda a evasão fiscal, refere-se a medidas ilícitas adotadas pelos contribuintes para burlar a obrigação de pagamento de tributos. Estas medidas, em regra, se tornam ilícitas por serem adotadas após a materialização da hipótese de incidência, ou seja, normalmente serão praticadas após a concretização do fato gerador. Em outros

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev., atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 341

⁷ *Idem, Ibidem.*

termos, são procedimentos ilícitos nos quais os contribuintes buscam, de forma fraudulenta, mascarar seus comportamentos com o fim de driblar a lei e não pagar tributos.

Nesse sentido, Claudio Carneiro se manifestou da seguinte forma:

A evasão fiscal é considerada uma prática ilícita por parte do contribuinte que busca **omitir ou evitar que o fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador**, daí também ser chamada de sonegação.⁸ [grifo nosso]

Como foi colocado pelo autor, a evasão trata-se de procedimentos ilícitos que procuram omitir ou evitar o pagamento de obrigações tributárias que já incidiram no mundo fático, em outras palavras, são medidas que procuram enganar o fisco para que dessa forma não haja o pagamento dessas obrigações.

Além de ser ilegal, a evasão fiscal pode trazer sérias consequências como a obrigação do pagamento do devido tributo acrescido de multas e, inclusive, processos criminais. A respeito disso, Érico Hack refere que:

Nesse sentido, a evasão fiscal, quando descoberta, acarreta a cobrança do tributo pelo Fisco, acrescido de multas sobre o valor devido. Além do tributo e da penalidade pecuniária, o contribuinte fica sujeito a processo criminal. Dependendo do número de vezes que o crime ocorreu e das circunstâncias do contribuinte, tal processo pode resultar em pena de reclusão (regime fechado, cumprido em estabelecimento prisional)⁹.

Dessa forma, resta evidente que quando o contribuinte age com dolo para enganar o fisco, está sujeito a medidas severas, caso seja descoberto.

A evasão fiscal refere-se a todos os atos que o contribuinte vier a praticar de forma dolosa, com a intenção de enganar o fisco para omitir ou evitar o pagamento de tributos. Dessa forma, importante ressaltar que, o mero não pagamento de um tributo não é caracterizado como evasão fiscal, pois a evasão depende exclusivamente de atos dolosos e ilícitos que procurem burlar a lei.

No que tange ao fator temporário, a evasão fiscal ocorre, **geralmente**, após a concretização do fato gerador, pois somente seria possível ocultar um fato que já ocorreu. Com esse mesmo entendimento Ricardo Alexandre afirmou:

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, **normalmente após a ocorrência do fato gerador** pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. **Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia-- de fugir à**

⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 9º edição – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 522

⁹ HACK, Érico. **Direito Tributário brasileiro**, 1º edição. - Curitiba: Inter Saberes, 2015. p. 256

tributação¹⁰. [grifo nosso]

Dessa forma, estas medidas ilícitas, em regra, ocorrem após à concretização do fato gerador, porém, o contribuinte, de forma ardilosa, procura esconder do fisco dita ocorrência, com a finalidade de evitar o surgimento da obrigação tributária.

Assim como na elisão, a evasão fiscal comporta exceções que fogem da regra geral. Nesse sentido, é possível que a evasão fiscal seja praticada antes do fato gerador. Ricardo Alexandre argumentou:

Também neste caso a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo (ou diminuir criminosamente o seu montante)¹¹

No entanto, resta evidente que, apesar da grande maioria das evasões fiscais ocorrerem após o fato gerador estar concretizado, existe a possibilidade de que estes meios ilícitos sejam praticados antes da concretização de tal fato.

Outro aspecto importante de ressaltar é a diferença entre evasão e elusão fiscal. A primeira, como já mencionado, trata-se de procedimentos ilícitos que procuram omitir ou evitar que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador. Por outro lado, a elusão fiscal procura, de forma simulada, afastar a ocorrência do fato gerador. Em outros termos, a elusão acontece quando o contribuinte alega ter praticado um ato com a intenção de camuflar a real ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, pagar menos tributos. Nas palavras de Claudio Carneiro:

A elusão fiscal ocorre quando o contribuinte, a pretexto de praticar uma conduta lícita, age com abuso de forma, ou através de uma conduta simulada ou fraudulenta, com o objetivo de agastar, de forma simulada, a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, o ato é aparentemente lícito, mas esconde a real ocorrência do fato gerador. (...) Podemos exemplificar com a hipótese em que alguém simula uma compra e venda no lugar da doação de um imóvel, sabendo que a alíquota de incidência do ITBI é menor do que a referente ao ITD. Então o contribuinte simula a venda, mas de fato o que ocorreu foi uma doação.¹²

Por fim, importante destacar que, apesar da grande maioria das elisões fiscais ocorrerem antes do fato gerador e que, geralmente, as evasões ocorrerem após a concretização deste fato, a maior diferença entre elas diz respeito à licitude/ilicitude dos procedimentos adotados pelo contribuinte. Neste sentido as colocações de Luciano Amaro:

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev - atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 342

¹¹ *Idem, Ibidem.*

¹² CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 9º edição – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 522.

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo.¹³

Devido a que a grande maioria das elisões são praticadas antes da ocorrência do fato gerador e que a maioria das evasões praticadas após a ocorrência deste, torna-se muito importante discutir o que é o fato gerador e o momento da sua ocorrência.

2 MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E A NORMA ANTIELISIVA

Para que uma obrigação tributária se torne exigível, é necessário que se cumpram alguns requisitos. Um dos mais importantes, que origina a grande maioria das lides tributárias, é a ocorrência do fato gerador, pois deste depende a incidência e a consequente obrigação de pagar determinado tributo.

Dada a relevância do fato gerador e o excessivo número de elusões e evasões fiscais, o Congresso Nacional editou a Lei complementar N° 104 de 2001, conhecida como lei antielisiva, a qual acrescentou o parágrafo único no artigo 116 do CTN, que estabelece o seguinte:

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.¹⁴

Dessa forma, nota-se que a supracitada legislação concedeu determinado poder discricionário à autoridade administrativa, com a finalidade de combater a concretização de elusões fiscais, negócios jurídicos que visam dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Assim, torna-se muito importante deixar claro o que é o fato gerador, o momento da ocorrência deste e discussões referentes à lei antielisiva.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 233.

¹⁴ BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Parágrafo único do artigo 116 do CTN

2.1 FATO GERADOR

Em primeiro lugar, é fundamental entender que o Código Tributário Nacional é impreciso ao abordar o fato gerador, pois lhe atribui duas realidades completamente distintas. Em outros termos, quando o CTN menciona o fato gerador, pode se referir tanto a uma descrição abstrata prevista em lei como a uma situação concreta que se verifica no mundo dos fatos.

No Art. 114 do CTN, por exemplo, o legislador denominou fato gerador da seguinte forma: “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”¹⁵ [grifo nosso]. Neste caso, o CTN o abordou como uma situação abstrata prevista em lei. Por outro lado, o CTN aborda o fato gerador em diversos artigos como sendo a concretização fática de determinada situação definida em lei, exemplo disso é o Art. 19 que trata do imposto sobre a importação: “*O imposto [...] sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional*”¹⁶, ou seja, este trecho da legislação estabelece que a entrada (materialização) de produtos estrangeiros ao território nacional é o fato gerador.

Essa imprecisão do Código Tributário faz com que boa parte da doutrina direcione críticas à terminologia. Alfredo Augusto Becker, por exemplo, afirma que a nomenclatura de “*fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual*”¹⁷. Ainda, Ricardo Alexandre se posiciona dizendo que “*O problema é que o CTN trata como fato tanto a descrição abstrata prevista em lei quanto a situação concreta verificada no mundo*”.¹⁸

No mesmo sentido destes autores, está o posicionamento de Luciano Amaro:

Além disso, a expressão seria dúbia, por designar duas realidades distintas: a) a descrição legal abstrata (por exemplo: “o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de renda”) e b) o acontecimento concreto, que corresponda aquela descrição hipotética (por exemplo: “ocorreu o fato gerador do imposto de renda, pois a empresa ‘X’ apurou lucro real”). Cada uma dessas distintas realidades - afirma-se - mereceria epíteto específico.¹⁹

Dessa forma, nota-se que há desconformidade, por parte da doutrina, pois o CTN utiliza a mesma terminologia para abordar dois planos completamente diferentes. Para mitigar as confusões, que surgem a partir dessa imprecisão, a doutrina denominou de “hipótese de

¹⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Art. 114

¹⁶ *Idem*, Art. 19

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. – São Paulo: Lejus, 1998. p.319

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev - atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 332

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 258

incidência” à descrição abstrata prevista em lei e de “fato gerador” ou “fato jurídico-tributário” à concretização da hipótese de incidência.

Nesse sentido, os dizeres de Eduardo Sabbag ao conceituar o fato gerador (concretização da hipótese de incidência) da seguinte forma:

O fato gerador [...] é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”²⁰

Ressalta-se que no texto supracitado, o autor menciona os termos de “hipótese de incidência” e “materialização/concretização” como dois planos diferentes. Dessa forma, faz-se necessário distingui-los, ou seja, abordar os conceitos de hipótese de incidência e de fato jurídico-tributário.

2.1.1 Hipótese de incidência

A hipótese de incidência é a descrição legislativa de um fato. Está diretamente ligada com o princípio da legalidade, que estabelece que somente será considerado tributo aquilo que está previsto em lei. Dessa forma, trata-se de uma previsão abstrata de algo que pode vir a acontecer e, caso aconteça, passaria para o plano da concretização.

Nesse mesmo sentido, Eduardo Sabbag estabeleceu o seguinte:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.²¹

Assim, resta evidente que a hipótese de incidência é a descrição legal, prévia e genérica de um fato que hipoteticamente pode vir a ser concretizado e, quando concretizado, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

2.1.2 Fato jurídico-tributário

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I** - São Paulo: Saraiva, 2012. p. 159

²¹ *Idem, Ibidem.*

Por outro lado, o fato jurídico-tributário (também conhecido como fato imponible ou fato gerador) diz respeito à concretização da hipótese de incidência, ou seja, trata-se de um fato concreto, localizado no tempo e no espaço.²²

Ricardo Alexandre foi muito sábio ao estabelecer o seguinte:

Já no art. 113, § 1º, do CTN afirma que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador", neste caso o Código se refere efetivamente a um fato da vida, verificado no mundo concreto, sendo lícito denominar a situação de "fato gerador". Alguns doutrinadores preferem as denominações "fato imponible", "fato jurídico tributário" ou "fato jurígeno tributário", mas o que é relevante é utilizar a palavra fato apenas para situações concretas, jamais para se referir a meras hipóteses.²³

Portanto, de acordo com a inteligência do autor supramencionado, para mitigar as inúmeras críticas que sofre a terminologia “fato gerador” (abrangendo ambos planos), deve-se evitar a utilização da palavra “fato” quando se refere à hipóteses de incidências e promover a utilização da mesma palavra quando se refere às concretizações daquelas no mundo fático/real.

Em resumo, para que determinado tributo se torne exigível, primeiramente deve existir uma previsão legal, momento abstrato previsto na lei chamado de hipótese de incidência. Logo, essa hipótese de incidência deve ser concretizada, ou seja, o que está descrito na lei deve se materializar no mundo real/fático, ocorrendo assim, o denominado fato jurídico-tributário. Assim, somente será exigível a obrigação tributária após a existência de uma previsão legal e a concretização do fato previsto em lei.

2.1.3 Momento de ocorrência do fato gerador

Havendo superado as possíveis confusões oriundas da imprecisa terminologia abordada pelo CTN, torna-se necessário abordar o momento da ocorrência do fato gerador. Este momento é um dos pontos centrais do estudo do direito tributário, uma vez que este determina qual deverá ser a lei aplicável para exigir a obrigação tributária.

O Código tributário Nacional, no Art. 116, estabelece que é a partir da ocorrência do fato gerador que se consideram existentes seus efeitos, senão vejamos:

²² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 664.

²³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev - atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 333.

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

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.²⁴

De acordo com o artigo supracitado, percebe-se que o CTN divide os fatos geradores em dois grandes grupos, os definidos com base em situações de fato e os definidos com base em situações jurídicas.

As “situações de fato” supracitadas, foram escolhidas pelo legislador sem antes existir uma norma, de outro ramo do direito, estipulando efeitos jurídicos para elas, em outras palavras, estas situações somente geram efeitos jurídicos para fins tributários, desde que sejam aptas para produzir seus efeitos.

Com o mesmo entendimento e com muita clareza, Luciano Amaro refere:

Não quer o Código, por certo, ao distinguir entre situações de fato e de direito, dizer que as primeiras não tenham repercussão jurídica (o que seria uma contradição, na medida em que dão nascimento a obrigação jurídica de pagar tributo). Trata-se, porém, de fatos (ou circunstâncias fáticas) que podem não ter relevância jurídica para efeito de uma dada relação material privada, mas, não obstante, são eleitos para determinar no tempo o fato gerador do tributo.²⁵

Por outro lado, as “situações jurídicas” são aquelas que “*se enquadram com precisão em alguma hipótese já prevista em lei como geradora de consequências jurídicas*”²⁶, ou seja, antes da lei tributária estabelecer essa situação como fato gerador, já havia, em outro ramo de direito, alguma norma estipulando efeitos jurídicos para o mesmo acontecimento.

No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma:

Já o fato gerador que corresponda a uma situação jurídica considera-se realizado quando a referida situação esteja juridicamente aperfeiçoada (art. 116, II), vale dizer, quando os requisitos legais necessários à existência daquela específica situação jurídica estiverem todos presentes [...]²⁷

Assim, independentemente das situações, jurídicas ou de fato, o que realmente importa é o momento em que a hipótese de incidência for materializada, em outros termos, para que haja a ocorrência do fato gerador, deve se materializar no mundo real aquilo que está

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Art. 116 do CTN

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 272

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev. - atual. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p.337

²⁷ AMARO, *op. cit.* p. 272

previsto em lei, sejam as situações que existiam antes da lei tributária (situações jurídicas) ou as que surgiram sem antes existir previsão em outro ramo do direito (situações de fato).

2.2 NORMA ANTIELISIVA

Como mencionado anteriormente, com a intenção de combater o número excessivo de elusões, a Lei Complementar 104/01 introduziu o parágrafo único no Art. 116 do CTN, o qual dá certo poder discricionário à autoridade administrativa. Este dispositivo passou a ser chamado, pela doutrina, de “norma geral antielisão”, já que boa parte dos doutrinadores entendem que esta norma limita os contribuintes de adotar medidas lícitas que permitam a economia tributária.

Há, na doutrina, uma grande divergência em relação à constitucionalidade ou inconstitucionalidade deste dispositivo.

Os doutrinadores que entendem que a norma antielisiva é constitucional se aferram aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia. Alegam que a Lei Complementar 104/01 busca enfrentar a astúcia dos contribuintes que praticam planejamento tributário agressivo, caracterizado pelo abuso das formas jurídicas.

Ricardo Alexandre, por exemplo, com relação ao princípio da isonomia referiu que:

Afinal de contas, não parece justo que um contribuinte "X": ao praticar determinado fato gerador utilizando a forma jurídica convencional, seja chamado ao pagamento do tributo; e o contribuinte "Y"; realizando o mesmo fato gerador, escape à tributação apenas pelo ardid de utilizar uma forma jurídica inabitual ou "estranha".²⁸

O mesmo autor entende que o dispositivo em discussão não autoriza à autoridade administrativa a desconstituir nenhum tipo de ato ou negócio jurídico, mas somente autoriza a desconsiderá-los. Dessa forma, entende que, a partir desse dispositivo, os atos/negócios jurídicos praticados com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador continuarão sendo eficazes, porém, a autoridade administrativa somente irá desconsiderá-los e cobrar a devida tributação.²⁹

Com o mesmo entendimento do autor supracitado, Luciano Amaro afirmou o seguinte:

²⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev. - atual.- Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 345

²⁹ *Idem*. p. 347

Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa).³⁰

Assim, nota-se que os defensores da norma antielisiva entendem que esta deve ser aplicada pelo fisco, e que além de ser constitucional, é uma garantia aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Por outro lado, os doutrinadores que defendem que a norma antielisiva é inconstitucional, baseiam-se nos princípios constitucionais da legalidade, da taxatividade e da segurança jurídica.

Nesse sentido, José Carlos Carota se pronunciou:

Enquanto nenhuma regulação existia, os mais eminentes doutrinadores da área se posicionaram majoritariamente pela inconstitucionalidade da norma em questão. Tal entendimento decorria essencialmente do fato de que a antielisividade pretendida pela LC nº 104/2001 ofendia frontalmente a Constituição Federal. Ela não respeitava o princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada em matéria tributária (previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e refletido no CTN, em seu artigo 97) [...].³¹

Ainda, Kiyoshi Harada, afirmou o seguinte a respeito do princípio da segurança jurídica:

Ora, conferir ao agente do fisco poder para exercer essa faculdade de decidir quanto ao ato simulado, que exige certa dose de subjetividade, é incompatível com a atividade do lançamento, e maltrata o princípio da segurança jurídica.³²

Dessa forma, nota-se que os doutrinadores que questionam a constitucionalidade da norma antielisiva entendem que esta deve ser banida, uma vez que ela permite que o fisco tenha grande poder discricionário para decidir o que pode entrar dentro de um planejamento tributário e o que não pode, em outras palavras, estes doutrinadores entendem que esse dispositivo deu liberdade ao fisco para escolher o que pode ser cobrado como tributo ou não, sendo que não cabe à administração tributária realizar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, mas ao legislador.

Importante ressaltar, que ainda não há nenhuma lei que regule esse dispositivo, também não há nenhuma manifestação de algum tribunal superior a respeito da constitucionalidade dessa norma.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 238

³¹ CAROTA, José Carlos. **Manual de direito tributário aplicado** - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016. p. 116

³² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. - São Paulo: Atlas, 2018. p. 481

Havendo analisado o ponto de vista dos doutrinadores que estão contra e dos que estão a favor da norma antielisiva, pode-se concluir que ambos os lados, além de terem renomados defensores, têm grandes argumentos. Porém, há um ponto muito importante que não pode passar por despercebido, que é o conflito entre os princípios constitucionais. Neste caso, a aplicação de uns não pode resultar no afastamento de outros, mas todos devem ser aplicados de forma limitada.

Independentemente de quem tenha razão, o certo é que todos os princípios devem ser respeitados e a norma antielisiva não pode produzir efeitos sobre os atos que são praticados licitamente, pois se assim fizesse estaria violando uma série de direitos constitucionalmente garantidos ao contribuinte, como os da liberdade de iniciativa, livre concorrência entre outros. Com este mesmo entendimento Paulo de Barros Carvalho se posicionou:

Há que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário.³³

Dessa forma, apesar das críticas sofridas pela norma antielisiva, com relação à sua constitucionalidade, não há nenhum posicionamento dos tribunais superiores. Assim, entende-se que a “norma antielisiva” é constitucional e deve ser aplicada, porém, nunca deve ultrapassar os seus limites, ou seja, não pode limitar o contribuinte de evitar ou diminuir o ônus tributário de forma lícita, mas somente poderá ser aplicada pela autoridade administrativa quando o contribuinte procure, de forma simulada, afastar a ocorrência do fato gerador.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Há poucas obras de direito tributário que tratam sobre o planejamento tributário, ainda, as poucas obras o fazem de forma muito superficial. Nesse contexto, pode-se afirmar que a doutrina tributária carece de debates muito importantes com relação ao instituto supracitado. Esta temática deve ser bem mais aprofundada pelos autores, uma vez que exige dos advogados uma visão ampla para poder atuar em conjunto com profissionais de outras áreas, pois este instituto não se limita ao setor jurídico, tratando-se de um instituto multidisciplinar.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 30ed-São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 358

Os contribuintes são livres para escolher quais medidas irão tomar, mas, há somente um caminho que pode ser trilhado para ter economia tributária de forma segura, esse caminho é o planejamento tributário. Sem um planejamento tributário, possivelmente os contribuintes arcarão com tributos de forma mais onerosa ou praticarão atos ilícitos, que podem trazer graves consequências ao contribuinte.

De acordo com José C. Carota:

[...] o planejamento tributário é uma expressão utilizada para representar o **conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte**. Procura eliminar, reduzir ou diferir para o momento mais oportuno a incidência dos tributos. Assim, quando se faz referência ao planejamento tributário, não se está tratando apenas do procedimento intelectual para metodologias ou desenvolvimento de ideias voltadas à redução da carga tributária, mas também à sua implementação.³⁴ [grifo nosso]

De acordo com o autor, nota-se que planejamento tributário trata de um conjunto de procedimentos lícitos. Geralmente esses procedimentos são adotados antes do fato gerador, com a finalidade de eliminar, reduzir ou diferir a carga tributária.

O planejamento tributário envolve um estudo antecipado de todos os negócios que o contribuinte visa realizar, porém, este instituto não se restringe somente à parte preventiva (de análise antecipado), mas também se preocupa com outros mecanismos que garantem a economia tributária. Assim, pode-se afirmar que o planejamento tributário tem dois grandes objetivos: manter os empreendimentos em conformidade com a lei tributária e trazer ao contribuinte a maior economia fiscal possível.

Para que um empreendimento/contribuinte possa efetuar um planejamento tributário bem elaborado, é necessária uma atuação conjunta de diversos setores como administrativo, financeiro, operacional, comercial e principalmente jurídico. Nesse sentido, Francisco C. Chaves afirmou que um planejamento tributário deve ser elaborado com as seguintes ferramentas:

1. legislação Tributária (Constituição, CTN etc.);
2. documentação contábil da empresa;
3. livros Contábeis e Fiscais;
4. guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos, DACON, DCTFs e PERDECOMP e outras declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte.³⁵

³⁴ CAROTA, José Carlos. **Manual de direito tributário aplicado** - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016. p. 91

³⁵ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**, 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 17

Dessa forma, nota-se que o planejamento tributário não se trata somente do setor jurídico, mas de um instituto multidisciplinar, que abrange uma série de setores imprescindíveis para o andamento de determinado empreendimento.

Ainda, o autor destaca os procedimentos que devem ser realizados, por estes setores, para a estruturação do planejamento tributário:

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;³⁶

Importante destacar, que dentro desses procedimentos existe a possibilidade de analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior, também se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos. Isso significa que o planejamento tributário possibilita que o contribuinte recupere valores que foram pagos indevidamente, ou seja, o planejamento tributário permite adotar procedimentos que não sejam somente preventivos.

3.1 DIFERENÇA ENTRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL

Na área do direito, muitos autores entendem que planejamento tributário e elisão fiscal são sinônimos, porém, não se deve considerar esta afirmação, uma vez que há diferença entre estes institutos.

Érico Hack, por exemplo, afirma que “*O termo elisão é também sinônimo de planejamento tributário, que ocorre quando o contribuinte planeja seus negócios e atividades de maneira a evitar a carga tributária*”³⁷. Assim como Érico Hack, há outros autores que afirmaram que elisão fiscal e planejamento tributário são sinônimos, tais como Gláucia V. Félix³⁸ e Kiyoshi Harada³⁹, Ricardo Alexandre⁴⁰.

³⁶ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**, 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 13

³⁷ HACK, Érico. **Direito Tributário brasileiro**, 1º edição. - Curitiba: Inter Saberes, 2015. p. 257

³⁸ FÉLIX, Gláucia Vieira, **Direito tributário - direito constitucional tributário** – Londrina: Educacional S.A., 2018. p. 211

³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 481

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev., atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 341

Partindo de um ponto de vista prático, ou seja, para a área contábil, nota-se que o planejamento tributário é bem mais amplo do que a elisão fiscal, pois este envolve diversas áreas, como planejamento de gestão, de clientes, de marketing, planejamento em relação às pessoas e assim sucessivamente. Em outros termos, o planejamento tributário pode abranger diversos procedimentos com o fim de reduzir a carga tributária, enquanto a elisão fiscal é apenas um desses procedimentos.

Afirmar que a elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário seria o mesmo que afirmar que imposto e tributo são sinônimos. Ora, apesar dos impostos serem a espécie tributária mais importante na ordem jurídica brasileira, eles não são sinônimo de tributos, os impostos são apenas uma espécie de tributos. O mesmo ocorre com a elisão fiscal, apesar de ser o procedimento mais importante e mais utilizado dentro do planejamento tributário, não se deve afirmar que eles são sinônimos.

Portanto, conclui-se que o planejamento tributário é mais abrangente que a elisão fiscal, ele não se limita somente à atos que visam minorar o impacto tributário, mas, dentro do planejamento tributário também pode haver procedimentos que permitam recuperar valores que já foram cobrados indevidamente, seja de forma administrativa ou judicial. Assim, quando se fala em elisão fiscal, refere-se à procedimentos oriundos de um planejamento tributário.

3.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO E A NORMA ANTIELISIVA

Conforme já evidenciado no corpo deste artigo⁴¹, a norma antielisiva deve ser aplicada, desde que não ultrapasse seus limites, ou seja, não pode limitar o contribuinte de aplicar o planejamento tributário. Com esse entendimento Paulo de Barros afirmou:

Tanto quanto sempre o foi no direito brasileiro, apenas os atos fraudulentos, praticados com o único intuito de ocultar o verdadeiro negócio jurídico efetivado e, assim, reduzir ou evitar o nascimento da obrigação tributária, deverão ser desconsiderados pela autoridade fiscal, desde que, obviamente, haja indícios suficientes para tanto.⁴²

De acordo com o autor, somente os atos fraudulentos devem ser desconsiderados pela autoridade fiscal. Assim, sendo um dos principais objetivos do planejamento tributário manter os contribuintes em conformidade com a lei tributária, em nada poderia esta norma

⁴¹ Final do tópico 2.2 deste artigo (página 18)

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 30ed-São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 359

atingir os procedimentos oriundos de um adequado planejamento tributário. Em outros termos, o objetivo da norma antielisiva é banir os atos fraudulentos já praticados enquanto o objetivo do planejamento tributário é evitar que o contribuinte pratique esses atos. Portanto, não se pode afirmar que a norma antielisiva mitiga o planejamento tributário, pelo contrário, caso o planejamento tributário seja bem elaborado e a norma antielisiva não exceder os seus limites, esta não terá capacidade para atingir as liberdades que o contribuinte tem para obter redução de encargos tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo procurou dirimir as principais dúvidas com relação aos conceitos dos institutos da elisão fiscal, evasão fiscal, fato gerador e o planejamento tributário, além de discutir se a norma antielisiva é capaz de mitigar os efeitos do referido planejamento.

Em um primeiro momento, conclui-se que o direito tributário brasileiro permite diversos meios de respaldar o contribuinte na busca da economia tributária. Os procedimentos lícitos são oriundos de um planejamento tributário multidisciplinar, que envolve diversos setores para a sua elaboração. O mais conhecido desses procedimentos é a elisão fiscal que se caracteriza pela licitude e geralmente ocorre antes da concretização do fato gerador. Por outro lado, existem meios que não são permitidos, o mais conhecido deles é a evasão fiscal, procedimento ilícito que como regra geral é praticado após a concretização do fato gerador. Este tem a intenção de burlar a obrigação de pagamento de tributos e conseqüentemente macula o ordenamento jurídico. Apesar que uma das diferenças mais importantes é o momento em que são praticados, a mais relevante é com relação a licitude.

Em um segundo momento, foi demonstrado que o legislador, ao criar o CTN, se equivocou ao chamar a hipótese de incidência de fato gerador, uma vez que usar a mesma terminologia para duas situações diferentes gera muita confusão. Destaca-se que a hipótese de incidência é a descrição legislativa de um fato, previsão abstrata de algo que possa vir a acontecer e, por outro lado, o fato gerador, ou fato jurídico tributário, diz respeito à concretização da hipótese de incidência, que gera a obrigação tributária. Foi demonstrado que a materialização do fato gerador se consolida quando, no mundo real, se concretiza aquilo que está previsto como hipótese de incidência tributária. Também foram verificados os diversos posicionamentos com relação à norma antielisiva e a discricionariedade que esta concede à autoridade administrativa. Demonstrando-se que tanto os defensores desta, como os que a

criticam têm argumentos muito sólidos e concluiu-se que a norma deve ser considerada constitucional, pois não afronta diretamente nenhum princípio ou norma da Carta Magna, porém, ressalta-se que deve ser aplicada desde que sejam respeitadas as garantias constitucionais e que não limite os contribuintes a trilharem caminhos lícitos para a economia fiscal.

Por último, mas não menos importante, constatou-se que o planejamento tributário é um instituto indispensável para que o contribuinte possa atingir a economia tributária de maneira segura, pois visam manter os contribuintes em conformidade com a lei e trazer-lhes a maior economia fiscal possível, porém, a doutrina se equivoca ao mencioná-lo de forma superficial, uma vez que se trata de um instituto muito complexo que merece ser bem dominado. Evidenciou-se que diversos autores se equivocam ao afirmar que planejamento tributário e elisão fiscal são sinônimos, nesse sentido, importante ressaltar que o planejamento tributário é bem mais amplo que a elisão fiscal, uma vez que aquele trata de um conjunto de procedimentos lícitos e que esta é apenas um dos procedimentos que podem ser adotados, em outros termos, a elisão fiscal é oriunda de um planejamento tributário. Ainda, foi demonstrado que a norma antielisiva, apesar de sua constitucionalidade, não é capaz de mitigar os efeitos do planejamento tributário, uma vez que este somente visa proceder por meio de atos lícitos e que aquela procura banir atos fraudulentos. Portanto, se a norma antielisiva não for aplicada de forma abusiva, por parte da autoridade fiscal, não poderá impedir que o contribuinte possa, legalmente, evitar o pagamento excessivo de impostos.

Com base em todo o exposto, conclui-se que o planejamento tributário, apesar de ser pouco abordado pela doutrina, é um instituto eficaz, que os contribuintes devem adotar, para a utilização da elisão fiscal e o afastamento da evasão fiscal. Uma vez que o objetivo deste é proporcionar meios lícitos, como a elisão fiscal, para atingir a economia tributária e evitar que o contribuinte pratique atos fraudulentos, como a evasão fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**, 11. ed. rev. - atual.- Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. – São Paulo, Lejus,1998

- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 nov. 2020.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 nov. 2020.
- BRASIL. **LC nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 10 de jan. de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 25 nov. 2020.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 9º edição – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- CAROTA, José Carlos. **Manual de direito tributário aplicado** - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 30ed-São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**, 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.
- FÉLIX, Gláucia Vieira, **Direito tributário - direito constitucional tributário** – Londrina: Educacional S.A., 2018.
- GLASENAPP, Ricardo. **Direito Tributário**, 2. ed. – São Paulo: Pearson, 2019.
- HACK, Érico. **Direito Tributário brasileiro**, 1º edição. - Curitiba: Inter Saberes, 2015.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24. ed.- São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**, 7. Ed. – São Paulo: Rideel, 2016.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. - Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.
- PICHILIANI, Mauricio Carlos. Manual de direito tributário. – São Paulo: Rideel, 2018.
- SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I** - São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. - Lejus, 1998
- SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. **Introdução ao direito constitucional tributário**. – Curitiba: InterSaberes, 2013.