

Relações empresariais e planejamento tributário: compreensão jurídica da elisão fiscal

Autor: Fraikson Cleiton Fuscaldi Gomes

Professor de Direito Privado da Escola de Estudos Superiores de Viçosa e da Universidade Federal de Ouro Preto, pós-graduado em Direito Público pelo Centro Universitário Newton Paiva

Co-autora: Renata Silva Gomes

Aluna do 5º ano do Curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto, Minas Gerais.

Publicado na Edição 20 - 29.10.2007

Resumo

De caráter jurídico-compreensivo, pretende-se o aprofundamento nos estudos do Direito Tributário e do Direito Empresarial, especialmente no que tange às questões relativas à licitude dos atos de planejamento tributário praticados por muitas empresas brasileiras. Traz-se em reflexão a discussão sobre a ilicitude desses atos, atendendo à análise de suas implicações dentro do cenário jurídico-empresarial. Ademais, pretende-se o estudo das relações societárias (fusão, incorporação e cisão) utilizadas, especialmente, com o intuito de reduzir ônus fiscal. Daí, questiona-se, então, sobre a definição de elisão fiscal e a sua diferenciação em relação à evasão tributária; conceituam-se as operações empresárias, contextualizando-as em vista de uma possível norma geral antielisiva; concluindo-se pela licitude e pela eficácia dessas operações, ainda que realizadas com o intuito único e exclusivo de se fazer economia fiscal, uma vez que o sujeito (pessoa física ou jurídica) no exercício de seus direitos não está obrigado a seguir a via que lhe trará mais ônus.

Sumário: Introdução. 1 Compreensão jurídica da elisão fiscal. 2 Relações entre sociedades. 3 Relações empresariais e planejamento tributário. 4 Licitude ou ilicitude do planejamento tributário. 4.1 A norma antielisiva. 4.2 Simulação e planejamento tributário. 4.3 Negócio indireto. 4.4 Teoria da interpretação econômica dos atos. 4.5 Abuso de forma. 4.6 O planejamento tributário lícito. Conclusão. Referências bibliográficas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Relações Empresariais; Elisão Fiscal.

Introdução

No intuito de reduzir os custos dos encargos tributários, algumas atividades empresariais fazem uso de procedimentos típicos do Direito Empresarial como fusão, incorporação ou cisão, objetivando o

enquadramento em uma situação jurídico-econômico-fiscal de menor tributação.

Através do uso daqueles institutos empresariais, o contribuinte evita a incidência de norma tributária. Faz a escolha de um ato ou negócio jurídico que não se enquadra na situação hipotética legal, porém, capaz de gerar o resultado econômico pretendido, não realizando, com isso, o fato gerador do tributo. Trata-se de elisão fiscal.

Na práxis, elisão é compreendida como sinônimo de planejamento tributário, portanto a validade deste está diretamente ligada à licitude ou não da elisão fiscal. Nesse contexto, indaga-se se a utilização daquelas estratégias econômicas são lícitas ou ilícitas, em vista de o pretendido pelo contribuinte não ser necessariamente a prática do negócio jurídico realizado, e sim a redução de encargos tributários.

Principalmente depois da publicação da Lei Complementar nº 104 de 2001, **(1)** escandesceram as divergências sobre a licitude da elisão fiscal e, como conseqüência, do planejamento tributário. Essa Lei alterou o artigo 116 do Código de Direito Tributário, acrescentando um parágrafo único, o qual albergaria uma possível norma antielisiva.

Fundada no entendimento de que não poderia o contribuinte praticar atos diferentes dos convencionalmente utilizados, apenas para pagar menos tributo, a interpretação pela ilicitude do planejamento tributário demonstra-se absurda. A disciplina do sujeito de direito convencionada que os entes personalizados podem praticar todos os atos desde que não defesos em Lei.

Não é diferente o entendimento do professor Antônio Roberto Sampaio Dória. **(2)** Em conciso raciocínio, elimina o autor a possibilidade da desconsideração dos atos praticados num planejamento tributário pelo simples fato, elemento subjetivo, de se pretender pagar menos tributo.

“[...] desejar elidir a lei é irrelevante, porquanto o verdadeiro significado de uma linha traçada pela norma é o de que o agente pode intencionalmente dela se aproximar até o ponto em que não a ultrapasse. **(3)**”

1 Compreensão jurídica da elisão fiscal

Inicialmente, faz-se necessário um delineamento da conceituação de **elisão** e de **evasão** fiscal em vista da pouca uniformidade terminológica na doutrina nacional. **(4)** Comumente, na prática jurídica, elisão é compreendida como sinônimo de planejamento tributário, ou seja, constitui forma lícita de o contribuinte evitar a incidência de norma tributária. Por sua vez, a evasão seria

compreendida como forma ilícita de se evitar o pagamento de tributo, encobrindo a ocorrência do fato gerador já acontecido.

O autor Sacha Calmon Navarro Coelho**(5)** inclui a elisão como uma espécie do gênero evasão. Inicia por dividir a evasão em omissiva e comissiva, estando a espécie elisão dentro da por ele chamada evasão comissiva. Esta, sempre intencional, conclui o autor, comportaria duas subespécies, segundo sua licitude ou ilicitude, sendo a lícita chamada de elisão fiscal. Manifesta-se pela ação do contribuinte no sentido de evitar a ocorrência do fato gerador. No mesmo sentido, Antônio Roberto Sampaio Dória.**(6)**

Misabel Derzi**(7)** acrescenta que esta disciplina comporta ainda uma outra diferenciação, em que haveria a elisão induzida, ou seja, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais, e a elisão por lacuna, quando a lei deixa buracos nas malhas de imposição, que são aproveitadas pelos contribuintes. Completa dizendo que “[...] a verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação”.**(8)**

Há ainda autores que consideram tanto evasão como elisão fenômenos lícitos, contrapondo-os à fraude, sempre ilícita. Entre eles, milita Ricardo Lobo Torres**(9)** ao propalar que tanto a elisão quanto a evasão se caracterizariam pela prática de atos realizados pelo contribuinte antes de o fato gerador ocorrer no mundo fenomênico, para, com isso, evitar ou reduzir o pagamento de um tributo. Se tais atos forem realizados após a ocorrência do fato gerador, estar-se-ia diante da fraude fiscal.

Como se verifica, as citadas doutrinas impõem a diferenciação entre evasão e elisão, tendo em vista o momento da ocorrência do fato gerador. Logo, se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar ou reduzir o pagamento de um determinado tributo, manifestarem-se antes da ocorrência do fato gerador, ter-se-ia elisão fiscal; e, por conseguinte, se estes atos se fizerem após, estar-se-ia diante de uma evasão fiscal, sendo a última, de acordo com essa definição, sempre ilícita.

Diante disso, se faz imprescindível, que se tenha por bem delineado o conceito de fato gerador. Fato gerador “[...] é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária”.**(10)** Preceitua o Código Tributário Nacional em seu artigo 114: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.**(11)**

Conclui-se, pela análise do fenômeno da elisão, que existem, como explicitado pelos autores acima, duas espécies de elisão fiscal, uma

decorrente da própria lei e outra resultante de lacunas e brechas legais, na qual nos deteremos. Em caso de elisão decorrente de lei, a legislação permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Um exemplo desse tipo são os incentivos fiscais em que o próprio comando legal dá aos seus destinatários determinados benefícios caso esses contribuintes construam uma fábrica em determinado local, muito comum nos últimos anos. As elisões previstas em lei por serem práticas de política fiscal não têm voltada para si a atenção dos juristas. Por tudo, nosso foco estará na elisão fiscal que ocorre utilizando as brechas deixadas pela lei pátria.

Nesse contexto, caminhar-se-á no mesmo sentido da maioria da doutrina, considerando evasão fiscal como conduta sempre ilícita e desenvolvendo a discussão sobre a licitude ou ilicitude da elisão fiscal, na determinação da validade do Planejamento Tributário.

3 Relações entre sociedades

Conforme já demonstrado, o objetivo deste estudo é, fundamentalmente, a apuração da legalidade ou não das operações societárias como instrumento de planejamento tributário. Portanto, torna-se indispensável o aprofundamento conceitual das modalidades de operações e ligações societárias, subdivisões do gênero intitulado de Relações entre sociedades **(12)** .

As operações ou reestruturações societárias caracterizam-se por modificações no tipo ou na estrutura das sociedades empresárias, operando-se por vontade de seus sócios ou acionistas. Quando envolvem sociedades anônimas, estão disciplinadas pela Lei 6.404, de 1976, nos artigos compreendidos entre os números 220 e 234. **(13)** Todavia, a regulação não se restringe a esse diploma legal, tendo, também, guarida do livro II da parte especial do Código Civil de 2002, sendo reguladas nos artigos 1.113 a 1.122. **(14)** Tais operações compreendem a transformação, a incorporação, a fusão e a cisão societária. De menor importância para este estudo, não se prenderá à análise da primeira modalidade (transformação), que se caracteriza pela simples mudança do tipo de sociedade. Por exemplo, uma sociedade limitada se transformando em anônima ou vice-versa.

As ligações societárias, por sua vez, compreendem as relações que envolvem transações de controle, coligação, participação, consórcio e formação de grupos empresariais, que também não serão desenvolvidas.

Na disciplina do Direito Empresarial, as relações societárias realizam-se com o objetivo de alcançar a economia de escala, potencializando e otimizando a capacidade produtiva e de mercado das atividades empresárias envolvidas. Comumente, também, visam à

reorganização da atividade, no sentido de dedicar, pela especificidade, a segmentos específicos de um mesmo ramo de empresa, antes exercida por uma única sociedade agora cindida.

Entretanto, atualmente, devido ao peso dos encargos tributários, a maioria maçante das operações ocorridas tem por objetivo o planejamento tributário, desviando-se, aparentemente, do fito empresarial a que, a princípio, deveriam se destinar.

Apesar de pertencerem ao mesmo gênero, a incorporação (fusão por absorção) em muito se difere da fusão (fusão propriamente dita).**(15)** Incorporação é a operação pela qual uma sociedade, designada por incorporada, é absorvida por outra, a incorporadora. A fusão, por sua vez, compreende a unificação de duas ou mais sociedades para a formação de uma nova.**(16)**

Rubens Requião, por sua vez, conceitua a incorporação como "a operação pela qual uma ou mais sociedades, de tipos iguais ou diferentes, são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações".**(17)** Por tudo, demonstra o renomado autor que na incorporação não surge nova sociedade, ocorrendo, entretanto, a extinção da sociedade incorporada, sendo, com efeito, exatamente o que declaram os artigos 227**(18)** da Lei das S.A. e, em quase nada diferente, o artigo 1.116**(19)** do Código Civil de 2002.

Como se verificará, os efeitos econômicos da incorporação se equivalem aos da fusão. A diferença se funda no fato de que na fusão surge nova sociedade, fruto da união das sociedades fusionantes que deixam de existir se se tratar de fusão total.

Pelo teor do artigo 228 da Lei das S.A. (Lei 6.404/76), "a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações". **(20)** No mesmo sentido, sem se diferir do sistema da lei do anonimato, encontra-se o artigo 1.119 do Código Civil de 2002 que prescreve que "a fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações".**(21)** Daí a linearidade dos conceitos trazidos pela doutrina nacional.**(22)**

Enquanto na incorporação e na fusão duas ou mais atividades se unem para otimizar e potencializar suas atividades, na cisão uma sociedade empresária desmembra sua atividade, transferindo para outra, ou outras, parcelas de seu patrimônio, também com o intuito de otimizar a produção, mas agora pela especialização em setores específicos da atividade produtiva.

No direito brasileiro, a cisão constitui inovação trazida pela Lei 6.404/76 (Lei das S.A.), diretamente inspirada na legislação francesa de 1966.**(23)** Segundo o que dispõe o artigo 229 da Lei de Sociedades Anônimas:

“A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”**(24)**

Da interpretação quase que literal do dispositivo resulta clara a existência de duas espécies de cisão. Uma total, que ocorre quando houver a transferência de todo o patrimônio da sociedade cindida para outras, extinguindo-se aquela; e uma parcial, que se caracteriza pela versão de apenas uma parte do patrimônio a outra ou outras sociedades, permanecendo parcela em mãos da sociedade cindida.

Rubens Requião,**(25)** aprofundando sobre a matéria, manifesta seu entendimento de que o sucesso da cisão, tal como o da incorporação ou da fusão, no Brasil, não se deve pura e exclusivamente à vontade dos empresários de se especializarem, dividindo seus setores produtivos, ou de se unirem, agregando know-how. Por trás de todo esse sucesso, além de outras possibilidades de planejamento tributário, está a legislação complementar do imposto de renda, que não incide sobre a cisão quando esta se destina a promover a distribuição disfarçada de lucros (cisão em relação ao capital e aos haveres de um sócio, que por ela se retira da sociedade pela formação de outra).

Quando utilizadas com o intuito de planejamento tributário, como mais adiante se aprofundará, essas operações empresariais visam evitar o fato gerador de tributos. O que se objetiva é utilizar-se de benefícios que a própria ordem tributária concede a essas operações, principalmente no que tange à não-tributação da transferência de patrimônio pela fusão ou incorporação. O que não ocorreria, por exemplo, em uma simples operação de compra e venda, em que, certamente, seria cobrado ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Inter vivos). Entra aqui a questão de se saber se a Fazenda Fiscal poderia obrigar a sociedade empresária a vender esse ativo (compra e venda), pagando imposto de renda sobre o valor não contabilizado, contribuição social sobre o lucro (CSLL) e, ainda, Imposto sobre Transmissão de Bens Inter vivos (ITBI).

Especificamente sobre a cisão, as novas sociedades criadas entram em um universo de contribuintes que a sociedade primitiva não poderia se enquadrar em função de seu faturamento anual. É o que ocorreria com uma sociedade que, por não se enquadrar na condição

de microempresa ou empresa de pequeno porte, cindi-se para, com isso, poder usufruir-se dos benefícios tributários concedidos pela inscrição no SIMPLES**(26)** (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

3 Relações empresariais e planejamento tributário

As normas tributárias representam para os empresários ou sociedades empresárias um importante elemento de custo. O cálculo empresarial é condição sine qua non à preservação do lucro da atividade econômica, que sem ele não se tornaria viável num modelo econômico capitalista.

Com o crescimento da concorrência, surge a necessidade flagrante de reduzir custos, daí a função do planejamento tributário no Brasil.

“Anotese que constituiu política econômica do Governo o estímulo às incorporações e fusões, para aglutinar empresas, tornando-as de grande porte e, assim, aptas à economia de escala, com melhores condições de competição no mercado nacional e internacional. O Decreto-Lei nº 1.182, de 16 de julho de 1971, concedeu estímulos fiscais transitórios às fusões, às incorporações e à abertura de capital das empresas. [...] Os efeitos desse decreto-lei foram sendo sucessivamente prorrogados e a final incorporados no antigo Regulamento do Imposto de Renda (Dec. nº 76.186, de 2-9-1975).”**(27)**

O planejamento tributário é uma atividade que prevê, coordena e projeta atos e negócios com o objetivo de determinar qual o meio menos oneroso para atingir um determinado resultado econômico. Essa atividade serve exclusivamente para garantir o pagamento de tributos a menor ou o seu não-pagamento. Atua, em geral, procurando espaços vazios de tributação, lacunas normativas.

Nesse contexto, o planejamento tributário atua no estudo dos limites de incidência dos tributos. Vislumbra-se daí um círculo em que tudo que está dentro dele pertence ao campo da incidência, o que está fora se encontra no campo da não-incidência. Anota-se, ainda, a existência de um corte que seria o espaço das isenções.

Como este campo de incidência, definido na legislação, ainda não está totalmente preenchido, já que o legislador nele não inseriu todos os atos e negócios jurídicos, o contribuinte, através do planejamento tributário, antevê os diversos atos e negócios (compra e venda de estabelecimento e incorporação empresarial) que têm como efeito as mesmas situações econômicas, procurando a forma menos onerosa, do ponto de vista fiscal, para se chegar ao resultado desejado. Os

objetivos, portanto, do planejamento tributário, comumente, visam retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador ou, então, reduzir o montante de tributos devidos em uma certa operação.

Dessa forma, para se fazer um planejamento tributário eficaz, é necessário prever a situação de fato que, ocorrendo em concreto, faria nascer a obrigação tributária e, a partir daí, identificar o período anterior à ocorrência desse fato para que se tomem as medidas necessárias para evitá-lo, dando-se, assim, o planejamento de forma elisiva.

Seria, por exemplo, a situação de uma sociedade empresária que, por freqüentemente auferir receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00, cinde-se em duas ou mais, ficando cada qual com uma das etapas de produção. Com essa operação societária, a atividade empresária deixa a classe de contribuintes que possuem maiores encargos e entra na classe de menor tributação (microempresas ou empresas de pequeno porte). **(28)**

4 Licitude ou ilicitude do planejamento tributário

Neste capítulo demonstrar-se-ão as diversas teorias que tentam enquadrar o planejamento tributário que usa as formas de reorganização societária para economizar tributos no campo da ilicitude.

4.1 A norma antielisiva

Surgem, principalmente depois da publicação da Lei Complementar nº 104, de 2001, **(29)** divergências sobre a licitude da elisão fiscal e, como consequência, do planejamento tributário. Essa norma acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo que diz:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” **(30)**

Inicialmente, essa norma, por ser uma norma de eficácia contida, não pode ser aplicada até que sejam estabelecidos em lei ordinária os procedimentos para sua aplicação. Todavia, superada essa questão, ainda se aduz a da constitucionalidade de tal norma. Para Marco Aurélio Greco, **(31)** essa norma não é inconstitucional.

“Gosto de dizer sempre [...] que, entre aspas, nem tudo que incomoda é inconstitucional. Que esta lei pode incomodar,

certamente pode incomodar. Não digo que incomoda apenas o contribuinte, acho que incomoda também o fisco, porque hoje tem muitas dúvidas do que pode ou não pode fazer. Mas não é por incomodar, por gerar uma perplexidade ou por suscitar dúvidas que automaticamente isso seja causa de inconstitucionalidade da norma.”**(32)**

É de se concordar com a posição de Marco Aurélio Greco de que tal norma não é inconstitucional se interpretada da forma em que se apresenta, coibindo a dissimulação. Porém, se interpretada como verdadeira norma antielisiva, estar-se-ia esbarrando em vários princípios constitucionais.

Estabelece a Constituição Federal de 1988 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O que assegura que não se pode tributar ato ou negócio que não seja enquadrado como fato gerador determinado por lei.

Aqui o princípio da legalidade, concebido pelo Direito como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária.**(33)** Essa concepção foi incorporada pelo Código Tributário Nacional, que a explicitou em seu artigo 97, ao prescrever que somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal. Vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo.

Conclui-se, portanto, que:

“[...] temos em nosso sistema jurídico o princípio da legalidade a exigir tipos tributários, tal como no direito penal existem os tipos penais. Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é a esta diretamente proporcional”.**(34)**

Diante disso, não seria razoável que a administração pública pudesse desconsiderar atos ou negócios jurídicos para poder tributá-los, criando novos fatos geradores de tributo, não previstos em lei.

Os autores que defendem a norma antielisiva sustentam que esta tem por objetivo realizar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, no sentido de que os contribuintes envolvidos em atos ou negócios jurídicos que produzem os mesmos efeitos econômicos devem ser tributados da mesma forma (isonomia), pois possuem a mesma capacidade contributiva.

Todavia, mais ponderável Hugo de Brito Machado, quando diz:

“Ocorre que o exame desse argumento deve ser feito em face dos moldes atribuídos a tais princípios pelo ordenamento jurídico brasileiro, e nos parece que em face deste os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para a ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque, no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade. Depois no plano da Lei complementar, porque temos dispositivo de lei complementar vedando a tributação por analogia.”**(35)**

Daí, conclui-se que a leitura atenta do próprio artigo 116 do Código Tributário Nacional demonstra que a questão da elisão deve ser resolvida pelo legislador, ao definir quais fatos seriam geradores de tributos. O aplicador da lei tributária deve, simplesmente, cogitar da configuração ou não daquela situação de fato para exigir o tributo, se devido.**(36)**

4.2 Simulação e planejamento tributário

Como já demonstrado, para que um planejamento fiscal seja lícito é imprescindível que o ato ou negócio jurídico ocorra de fato. Havendo simulação enveredar-se-ia pelo caminho do ilícito, da evasão fiscal.

No Direito Civil, simulação é a declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.**(37)** No mesmo sentido, Hermes Marcelo Huck define simulação como:

“[...] a declaração de verdade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros”.**(38)**

A simulação é comumente usada em planejamentos tributários ilícitos. Faz-se um negócio jurídico aparente que não seja tributado ou que tenha tributação a menor, visando produzir outro efeito, diverso do ostensivamente indicado. Aquele negócio é só uma casca que esconde o verdadeiramente pretendido, que, se juridicamente realizado, seria tributado. É óbvio que esse ato seria ilícito, podendo ser desconsiderado, não se carecendo de uma norma antielisiva para tanto, já que o Código Civil, em seu artigo 167, comina de nulidade os negócios jurídicos simulados.

4.3 Negócio indireto

A idéia do negócio indireto é essencial para a compreensão da legalidade do planejamento tributário empresarial, que, em geral,

utiliza a fusão, a incorporação e a cisão para alcançar os mesmos efeitos econômicos de outros negócios jurídicos que certamente seriam tributados a maior. As formas de reorganização societária, aqui, prestam-se a reduzir a carga tributária (compensação de deságio, na aquisição de ações, sobre o lucro real – efeito sobre a base de cálculo do IRPJ), ou mesmo contornar fatos geradores (incorporação e cisão em vez de compra e venda). Conquanto visem apenas ao planejamento tributário, as atividades empresárias que passam por esses processos de concentração não estão, imediatamente, interessadas no fim empresarial, reduzir custos de produção, ampliar participação no mercado, trocar tecnologia, senão em pagar menos tributo. Daí o negócio indireto.

Ricardo Mariz de Oliveira conceitua negócio indireto como “[...] aquele em que se substitui o negócio que seria direto por outro que produza o mesmo resultado”. Continuando seu discurso, o autor afirma: “[...] eu posso, tendo determinado objetivo, chegar ao mesmo objetivo empresarial, negociável, econômico, por vias variadas, por caminhos e estruturas jurídicas diferentes”. **(39)**

Nesse sentido, pelo entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, o negócio indireto é completamente lícito. As pessoas, em vista da regra de que podem fazer tudo aquilo que a Lei não proíbe, têm a possibilidade de escolher entre as formas jurídicas previstas a que lhe implique menor ônus no alcance de um determinado resultado econômico. Como já explicitado, não está o contribuinte adstrito a escolher o ato jurídico que lhe seja mais oneroso.

4.4 Teoria da interpretação econômica dos atos

O planejamento tributário tem aceitação ainda muito controvertida, uma vez que vige batalha constante entre o Fisco, que anseia sempre arrecadar mais, e os contribuintes, que se contorcem para pagar menos tributo.

Como o negócio indireto é lícito, não sendo possível a sua desconsideração para a cobrança de tributos, surge a teoria da interpretação econômica dos atos e negócios. Veementemente defendida pelas garras do Fisco, funda-se no pressuposto de que situações econômicas iguais devem ser tributadas da mesma forma, garantindo, assim, uma maior arrecadação.

O que fundamenta a interpretação econômica dos atos e negócios jurídicos é o princípio da isonomia tributária, na qual situações econômicas similares devem ser tributadas similarmente. Entretanto, essa teoria acaba por fazer tábula rasa do princípio da legalidade e do fato de que uma obrigação tributária nasce, somente, pela ocorrência do fato gerador. Segundo Aliomar Baleeiro fato gerador é “o fato ou o

conjunto de fatos que o legislador define na lei para o nascimento da obrigação tributária”.**(40)** Ou seja, a manifestação de uma situação hipotética legal no mundo sensível.

A maioria dos autores**(41)** concorda que essa teoria não foi abarcada pelo Direito brasileiro, exatamente por ferir um princípio basilar de nosso ordenamento jurídico, que é o da legalidade. Somente o legislador pode equiparar institutos, atos e negócios jurídicos, em relação a uma mesma tributação.

4.5 Abuso de forma

Superado o problema da interpretação econômica dos atos e negócios jurídicos, há ainda uma outra questão envolvendo o planejamento tributário, qual seja, a teoria do abuso de forma.

Para essa teoria, a elisão fiscal, assim como algumas modalidades de planejamento tributário, é uma forma abusiva de realização de negócio jurídico. Chega-se a essa conclusão partindo-se da premissa de que o planejamento tributário, ou elisão fiscal, importa sempre em um resultado que a forma jurídica adotada não previa nem permitia.

O negócio abusivo é considerado um negócio típico com um fim atípico, ou seja, utiliza-se uma forma jurídica típica para atingir um resultado outro que aquela determinada forma jurídica, normalmente, não atingiria. O planejamento tributário, como já dito, é a utilização de um negócio jurídico menos oneroso do que o convencionalmente utilizado para se atingir um resultado a que normalmente não se destina o ato. Poderia-se, assim, enquadrar esse procedimento nessa definição de abuso de forma.

Entretanto, a teoria do abuso de forma assenta-se em um fundamento muito subjetivo, de difícil aplicação. Não se poderia ligar a licitude ou ilicitude de um negócio jurídico ao conceito de negócio jurídico normal e efeitos normais esperados de cada negócio. Portanto, não se poderia desconsiderar um negócio jurídico só porque convencionalmente ele não é usado para aquele determinado fim. Felizmente, a teoria do abuso de forma não foi encampada pelo Direito Pátrio, conforme entendimento uníssono da doutrina.**(42)**

4.6 O planejamento tributário lícito

Por tudo, enquanto ainda não surge efetivamente uma norma antielisiva, em vista da disciplina dos diversos atos utilizados para o planejamento tributário, pelo Direito Civil, Empresarial, Tributário e outros ramos, a sua licitude deve cercear-se de basicamente três crivos:**(43)**

O primeiro se resume a questionar se os atos e negócios jurídicos adotados pelo planejamento tributário antecederam a ocorrência do fato gerador de um determinado tributo que se deseja desviar. Se a resposta a esse questionamento for positiva, foi vencida a primeira barreira.

O segundo crivo passa por indagar-se ao contribuinte se os atos praticados por ele são lícitos, se todos os atos e negócios realizados foram feitos dentro da legalidade. Se a resposta ao segundo questionamento for positiva, o contribuinte tem uma expectativa de produzir uma economia lícita.

O terceiro e último é um desdobramento do segundo, uma vez que se questiona se está afastada do planejamento tributário qualquer forma de simulação. Se a resposta for novamente positiva, se está diante de um planejamento tributário lícito.

Na verdade, o terceiro questionamento, como já dito, é um desdobramento do segundo, haja vista a simulação ser uma modalidade de ilícito civil. Entretanto, concorda-se com Ricardo Mariz de Oliveira quando salienta a importância da não-configuração da simulação como requisito de licitude do planejamento tributário:

“É obvio que quando falo que os atos têm que ser lícitos e, depois, afirmo que eles têm que ser reais e não simulados, estou aproximando as duas coisas, porque evidentemente um ato simulado é um ato ilícito passível de anulação pelo Código Civil.”**(44)**

E conclui dizendo:

“[...] a jurisprudência administrativa vem acompanhando, de maneira geral, este entendimento. Vem entendendo que, realmente, há o direito de o contribuinte se organizar, desde que o faça antes do fato gerador, desde que o faça de maneira lícita e desde que não haja simulação envolvida”.**(45)**

Conclusão

Por tudo, como se pôde verificar, o objetivo deste estudo girou em torno da intenção do Fisco de enquadrar os atos elisivos praticados pelas atividades empresárias no campo da ilicitude, conquanto restringir o planejamento tributário fundado em operações societárias. Ou seja, pretendeu-se demonstrar que as diversas teorias que tentam enquadrar o planejamento tributário no campo da ilicitude não seriam pertinentes.

Delineou-se a conceituação de elisão e de evasão, ficando aquela compreendida como sinônimo de planejamento tributário,

constituindo forma lícita de o contribuinte evitar o fato gerador, através da escolha de atos ou negócios que, apesar de gerarem o mesmo resultado econômico, não seriam tributados.

Ao se considerar as formas elisivas como lícitas, as operações societárias como fusão, incorporação ou cisão utilizadas, pura e exclusivamente, para fazer economia tributária também seriam compreendidas como lícitas. Do contrário, estar-se-ia restringindo a liberdade do indivíduo na realização de ações que não são proibidas por lei.

A denominada norma antielisiva, prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não traz, como demonstrado, nada de novo. Ademais, o nosso ordenamento jurídico, tendo em vista seus princípios constitucionais, não comportaria uma norma geral verdadeiramente antielisiva.

Como já explicitado, a possibilidade de o Fisco desconsiderar operações societárias, em vista das teorias do abuso de forma e da interpretação econômica dos atos que consideram ilícitos os negócios indiretos, implicaria uma ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade fechada.

Por tudo, reitera, estaria o empresário adstrito a escolher a via que lhe trará mais ônus?

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Histórica, 1955.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial**, Brasília, 17 jun. 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. **Diário Oficial**, Brasília, 10 jan. 2001.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial**, Brasília, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, 31 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial**, Brasília, 17 dez. 1976.

BULGARELLI, Waldírio. **A incorporação das sociedades anônimas**. São Paulo: Leud, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v. 1. 7. ed rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. São Paulo: Saraiva, 2003, a.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v. 2. 7. ed rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, b.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito tributário atual: pareceres. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Evasão e elisão fiscal. A unidade do injusto no direito tributário e no direito penal**. Parecer 6. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.

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

FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial**, v. 4, n. 911. São Paulo: Saraiva, 1964.

GRECO, Marco Aurélio. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: ESAF, 2002.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cisão, fusão, incorporação como instrumentos de planejamento tributário. **Revista de estudos tributários**, São Paulo, n. 5, jan./fev. 1999.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROLIM, João Dácio. A conveniência ou não de uma norma geral antielisiva. Conciliação da liberdade e da segurança com a igualdade. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, ano III, n. 5/6, jan./ago. Belo Horizonte: ABTD/Del Rey, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

Notas:

1. BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. Acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. **Diário Oficial**, Brasília, 10 jan. 2001.

2. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: J. Bushatsky/IBET, 1977: 73.

3. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. In: op. cit. p. 73.

4. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000: 34. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cisão, fusão, incorporação como instrumentos de planejamento tributário. **Revista de estudos tributários**, São Paulo, n. 5, jan./fev. 1999: 120.

5. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990: 305.
6. Doria, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Lael, 1971: 20.
7. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Evasão e elisão fiscal**. A unidade do injusto no direito tributário e no direito penal. Parecer 6. Direito tributário atual: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1997: 240.
8. DERZI, Misabel Abreu Machado. In: op. cit. p. 240.
9. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997: 208.
10. TORRES, Ricardo Lobo. In: op. cit. p. 205.
11. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, 31 out. 1966.
12. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v. 2. 7. ed rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003: 481.
13. BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial**, Brasília, 17 dez. 1976.
14. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial**, Brasília, 11 jan. 2002.
15. BULGARELLI, Waldírio. **A incorporação das sociedades anônimas**. São Paulo: Leud, 1975: 79.
16. COELHO, Fábio Ulhoa. In: op. cit. p. 428.
17. REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2003: 256.
18. Na definição da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.), artigo 227, "A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações".
19. Artigo 1.116 do Código Civil de 2002. "Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos".

20. BRASIL. Lei nº 6.404, in op. cit.
21. BRASIL. Lei nº 10.406, in op. cit.
22. FERREIRA, Waldemar. Tratado de direito comercial, v. 4, n. 911. São Paulo: Saraiva, 1964: 545.
23. REQUIÃO, Rubens. In: op. cit. p. 258.
24. BRASIL. Lei nº 6.404, in op. cit.
25. REQUIÃO, Rubens. In: op. cit. p. 258.
26. Atenção para o disposto no art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996, que regula o SIMPLES.
27. REQUIÃO, Rubens. In: op. cit. p. 256.
28. Prescreve a Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que a pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa (receita bruta anual de até R\$ 120.000,00) e de empresa de pequeno porte (receita bruta de até R\$ 1.200.000,00) poderá optar pela inscrição no SIMPLES, implicando o pagamento mensal unificado do IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS, IPI e outros, em uma única alíquota, muito menos oneroso que os pagamentos separados de todos aqueles tributos.
29. BRASIL. Lei Complementar nº 104, in op. cit.
30. BRASIL. Lei Complementar nº 104, in op. cit.
31. GRECO, Marco Aurélio. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: ESAF, 2002: 249.
32. GRECO, Marco Aurélio. In: op. cit. p. 249.
33. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004:128.
34. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000: 40.
35. MACHADO, Hugo de Brito. In: op. cit. p. 34-35.
36. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999: 56.

37. BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Histórica, 1955: 153.
38. HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997: 119.
39. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cisão, fusão, incorporação como instrumentos de planejamento tributário. Artigo publicado na **Revista de estudos tributários**, n. 5, jan./fev. 1999: 120.
40. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005: 198.
41. Nesse sentido, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: op. cit. p. 120; MACHADO, Hugo de Brito. In: op. cit. p. 35.
42. Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999: 259; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: op. cit. p. 120; MACHADO, Hugo de Brito. In: op. cit. p. 35.
43. Nesse sentido, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: op. cit. p. 120.
44. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: op. cit. p. 120.
45. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: op. cit. p. 120.