

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS

ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

ALEXANDRE DE OLIVEIRA TUROLA

A NORMA GERAL ANTIELISIVA DO ART. 116 DO CTN

Rio de Janeiro

2014

ALEXANDRE DE OLIVEIRA TUROLA

A NORMA GERAL ANTIELISIVA DO ART. 116 DO CTN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Frana Elisabeth Mendes

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha esposa Elaine, que sempre acreditou em mim e nas minhas conquistas. Nas horas de angústia, foi e sei que sempre será a mão amiga a me apoiar e a me incentivar a seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha esposa, pelo cuidado com nosso lar e nossas filhas nos momentos que estive ausente, envolvido com esta pesquisa.

Agradeço as minhas filhas, Sofia e Helena, pela compreensão pelos momentos em que não pude dar a devida atenção a elas.

A minha orientadora, Frana Mendes, pela atenção e cuidado com o trabalho, e por, a cada contato, incentivar o espírito da pesquisa.

Aos meus colegas da Unirio, pelos momentos de descontração, pelas palavras de apoio e por sempre confiarem na minha capacidade.

Aos familiares, pelo convívio harmonioso nos momentos de lazer e pelas importantes palavras de incentivo.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar o planejamento tributário à luz do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, conhecido como norma geral antielisiva, regra esta que dá plenos poderes à autoridade administrativa para desconsiderar o planejamento tributário feito pelo contribuinte, toda vez que o julgar inconsistente. Para tanto, procura verificar o contexto histórico da elaboração da referida norma, bem como analisar o instituto jurídico da elisão fiscal, diferenciando-o de seus institutos correlacionados. A seguir, será feita uma discussão principiológica a favor e contra a norma antielisão, bem como se demonstrará que, na verdade, a referida norma trata-se de uma norma antievasão de eficácia limitada. Além disso, é claro, se fará um apanhado geral da jurisprudência a respeito dos temas propostos.

Palavras-chave: Elisão fiscal. Evasão fiscal. Norma geral antielisiva. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the tax planning according to the single paragraph by article 116 of the National Tax Code, known as a general anti-avoidance norm, which empowers the administrative authorities to overlook the tax planning from the tax payer every time they consider it inconsistent. For this, it seeks to verify the historical context of the referred norm as well as to analyze the Legal Institute of Tax Avoidance, differing it from its related institutes. The next step will be to discuss the principles which are in favor and against of the anti-avoidance norm, showing that, in fact, the referred norm has limited efficiency. Moreover, of course, this work will carry a general overview of the jurisdiction of the proposed themes.

Keywords: Tax avoidance. Tax evasion. General anti-avoidance norm. Single paragraph by article 116 of the National Tax Code.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	7
2. O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional.....	9
3. O Contexto Histórico da Lei Complementar 104/01 e seus Desdobramentos.....	10
4. Planejamento Tributário.....	15
4.1. Evasão Fiscal.....	17
4.2. Simulação Absoluta e Simulação Relativa.....	18
4.3. Fraude à Lei.....	20
4.4. Elisão Fiscal.....	21
5. O Entendimento Doutrinário.....	24
5.1. As Correntes Exegéticas.....	24
5.2. A Supremacia do Princípio da Legalidade e da Liberdade Privada em face do Princípio da Capacidade Contributiva e Igualdade no Direito Tributário Brasileiro.....	24
5.3. A Proibição do Uso da Analogia.....	30
5.4. A Inaplicabilidade da Teoria da Interpretação Econômica.....	32
5.5. O Termo “Dissimular” Considerado como Simulação Relativa.....	35
5.6. A Fraude à Lei nos Casos de Simulação.....	37
5.7. O Embate Entre a Corrente Antievasiva e a Corrente Antielisiva.....	38
5.8. Uma Norma Antievasiva de Eficácia Limitada.....	44
6. O Entendimento Jurisprudencial.....	46
7. Conclusão.....	50
Referências Bibliográficas.....	53

1. Introdução

O Brasil é um país com a carga tributária mais elevada entre os países emergentes e mais alta até que Japão e Estados Unidos. Estudos mostram que o brasileiro trabalha cinco meses em um ano para pagar seus tributos. As micro, pequenas e médias empresas chegam a comprometer até 50% do seu faturamento para pagar tributos. Por conta disto, tem-se utilizado do planejamento tributário para tentar diminuir esta enorme incidência de tributação sobre as atividades realizadas pelos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que compõem os sujeitos passivos da obrigação tributária. O mercado atual mostra-se altamente competitivo, e as empresas têm que buscar as melhores práticas para diminuir custos e maximizar os lucros, sendo a economia de tributos ou elisão fiscal um componente de decisão cada vez mais presente nos meios empresariais.

A análise de todas as hipóteses tributárias advindas de um negócio jurídico antes da realização do seu fato gerador constitui uma maneira lícita de obter uma economia de tributos por meio do prévio planejamento tributário, constituindo-se em um estudo ou técnica que permite ao contribuinte analisar os efeitos de cada uma das alternativas legais disponíveis e escolher aquela que propicie um menor tributo.

Contudo, houve no mundo um movimento de fortalecimento de medidas que evitassem essa evasão considerada fora dos propósitos das Constituições nacionais, tendo em vista a perda de arrecadação que tais medidas elisivas causavam ao erário público, enfraquecendo-o e impedindo-o de realizar os objetivos de um Estado de bem-estar social, principalmente em países como Alemanha, Portugal, Espanha e França, dentre outros.

No Brasil, esse movimento acabou se materializando por meio da edição da Lei Complementar (LC) nº 104, de 10 de janeiro de 2001, considerada pela doutrina pátria uma norma geral antielisiva, através de uma nova redação dada ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, devido à generalidade dos termos contidos na referida norma, verifica-se que as dúvidas suscitadas pela doutrina e jurisprudência na aplicação de seus preceitos ainda não foram sanadas, constatando-se a dificuldade que tanto a administração pública quanto os órgãos do poder Judiciário têm em usá-la na solução de conflitos relativos à legalidade das economias de tributos levadas a cabo pelos contribuintes e contestadas pelos órgãos arrecadatários.

No âmago da discussão, existem os doutrinadores que são desfavoráveis à norma geral antielisiva, alegando que ela atenta contra o princípio da legalidade tributária e segurança

jurídica, tendo em vista a adoção da analogia no Direito Tributário, e da utilização da interpretação econômica, de sorte que seria vedado ao contribuinte utilizar-se de uma opção que foi escolhida simplesmente por ter uma menor carga tributária. E existem os doutrinadores que são favoráveis à norma geral antielisiva, pois ela seria um meio de se buscar a justiça fiscal, aplicando-se no Direito Tributário o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o cidadão é chamado a contribuir de maneira proporcional a sua possibilidade econômica, de modo que aqueles que têm mais recursos econômicos deve pagar mais tributo do que aqueles que têm menos, e o princípio da igualdade, segundo o qual todos que estiverem em uma mesma situação jurídica deverão ser tributados de modo igual.

O objetivo do presente trabalho tem haver com a análise da elisão fiscal como uma forma lícita de reduzir a carga tributária, perquirindo-se acerca dos institutos jurídicos que gravitam em torno do tema do planejamento tributário. Constitui-se, também, objetivo do presente trabalho, a análise criteriosa do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva, bem como de sua aplicabilidade à luz dos princípios da Constituição da República Federativa do Brasil e dos princípios que norteiam o Direito Tributário brasileiro.

2. O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional

O texto do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário nacional tem a redação abaixo descrita, *in verbis*:

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 se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [acrescido pela LC 104/2001] (grifo nosso)¹

Da análise inicial do texto, pode-se levantar os seguintes questionamentos: a) É legal o texto determinar que uma autoridade administrativa, pertencente ao Poder Executivo desconsidere atos ou negócios jurídicos? Não haveria aí uma quebra do Princípio da Separação de Poderes, pois somente a lei criada pelo legislador poderia elencar tais hipóteses de desconsideração? b) Qual o significado técnico-jurídico do termo “dissimular” contido no texto em questão? c) O texto do parágrafo único já pode ser aplicado, tendo eficácia jurídica ou precisa realmente da edição de uma lei ordinária que defina seus procedimentos? d) Seria a Lei complementar o procedimento legislativo adequado para a criação desta norma? e) Trata-se a referida norma de uma regra antievasiva ou antielisiva?

Espera-se com o desenvolver do presente trabalho que essas e outras perguntas relativas ao tema possam ser respondidas.

¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 jul 2014.

3. O Contexto Histórico da Lei Complementar 104/01 e seus Desdobramentos

Inicialmente, cabe ressaltar que a concepção formalista do Direito Tributário acabou influenciando sobremaneira o Código Tributário Nacional e a sua interpretação, como bem observa Marcus Abraham,² de sorte que as ideias de estrita legalidade rechaçavam qualquer tentativa de se incluir uma norma que limitasse o planejamento tributário lícito alicerçado no princípio da legalidade ou da tipicidade.

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, houve pouca mudança no ambiente jus-filosófico do planejamento tributário, o que se pode confirmar pelas observações de Anderson Furlan Freire da Silva:

A doutrina tributária no período entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o advento da Lei Complementar nº 104/2001 não se ocupou muito na análise da elisão fiscal. Parecia estar sepultada qualquer forma de afronta à legalidade tributária, tal como vinha se entendendo e passou a ser o entendimento dominante na vigência da nova Carta Constitucional.³

Infere-se, também, que a Constituição brasileira de 1988 confirmou e consagrou o princípio da legalidade como um princípio maior a ser seguido no que tange à tributação no Estado brasileiro.

Esta situação permaneceu assim até que houve, no ano de 1999, o projeto de lei complementar 77/1999, remetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional por meio da Mensagem nº 1459, de 7 de outubro de 1999, que assim dizia:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.⁴

O planejamento tributário na atualidade vem sofrendo inúmeras discussões provocadas por uma parcela da doutrina que entende que algumas premissas que lhe davam suporte sofreram certa flexibilização. Isto se deu porque vem se consolidando o entendimento de que se deve levar em consideração aspectos éticos, sociais e concorrenciais, inseridos no texto constitucional, além de se levar em conta a capacidade contributiva, para a efetivação das finalidades atribuídas a um Estado Democrático de Direito e uma complementação de novos

² ABRAHAM, Marcus. Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 192. São Paulo: Dialética, setembro de 2011, p. 84.

³ SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Elisão Fiscal, reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual**. Coimbra: Edições Almedina, 2007, p. 24.

⁴ **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 192, op. Cit., p. 80.

direitos fundamentais. De sorte que, para esta parcela minoritária da doutrina, até mesmo um planejamento tributário lícito com a exclusiva finalidade de redução de tributos, pode ter seus atos questionados pelo Fisco.

Nas vésperas da aprovação da Lei Complementar 104/2001, tem-se, em 6 de dezembro de 2000, a manifestação favorável do ex-Ministro da Fazenda e ex-Chefe da Casa Civil Antonio Palocci, que assim se pronunciou:

Em particular, quanto à norma antielisão, é uma necessidade para o Brasil, porque, mais do que nunca, o setor que mais cresce em matéria tributária no País é o do planejamento fiscal. E o planejamento fiscal não cresce em função da criação de justiça fiscal, da progressividade dos impostos, da valorização dos mais pobres. Planejamento fiscal se dá principalmente em defesa dos grandes setores da economia, em particular do capital financeiro, dos que têm mais condições de fazer planejamento fiscal e pagar menos impostos. Por isso, a norma antielisão é necessária no Brasil. Se esta norma estiver na forma da lei, teremos um instrumento para fazer com que sua aplicação não seja uma arbitrariedade da autoridade tributária no sentido de impedir que o cidadão se utilize do seu direito de pagar imposto segundo o que a Constituição estabelece e não segundo imposição da autoridade tributária.⁵

Desta forma, em 10 de janeiro de 2001, foi promulgada a Lei Complementar 104/2001 que acrescentou o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, contendo a chamada norma geral antielisiva, com a redação já conhecida:

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.⁶

Em abril de 2001, foi ajuizada no Supremo Tribunal Federal (STF) a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIn) 2.446 pela Confederação Nacional do Comércio, sob a alegação de que o dispositivo contrariaria diversos pontos da Constituição, especialmente os princípios da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37) e da tipicidade fechada, por introduzir a interpretação econômica no Direito Tributário e não garantir a interpretação única ao ato ou negócio jurídico, como se vê da seguinte transcrição da ADIn 2.446:

Lançadas as premissas conceituais acima passamos a enfrentar e apontar as inconstitucionalidades onde é fácil vislumbrar que o § único do art. 116 acrescido pela LC 104/2001 testilhou com o art. 150, inciso I, da Constituição da República por três vertentes: A) Pelo Princípio da Legalidade, porque permite que a autoridade fiscal tribute por fato gerador não ocorrido e previsto na lei; B) Viola o princípio da tipicidade fechada,

⁵ Ibid., p. 80.

⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 09 jul 2014.

que é o colorário da legalidade estrita, por consequente, caracteriza uma segunda infringência ao art. 150, I, da CRFB; C) Introduce a **interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro**, ensejando **tributação por analogia, também vedado pelo dispositivo legal, infringindo o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas. E mais, autorizou o “agente fiscal”, executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador em evidente afronta ao princípio da separação de poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60 § 4º, III, como cláusula pétrea.**⁷

De acordo com pesquisa feita no site do STF, os autos encontram-se conclusos à relatora, a Ministra Carmem Lúcia, desde o dia 18 de novembro de 2013.⁸

O renomado jurista Ives Gandra da Silva Martins pronunciou-se à época sobre a ADIn nos seguintes termos:

Entendo que a ADIn 2.446, proposta pela CNC, merece ser acolhida, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/01, pois soube ferir a segurança jurídica (art. 5º, *caput* da CRFB); violentar a seção ‘Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’, estreitando de forma inadmissível e injurídica seu espectro; implodir os princípios da reserva formal tributária, tipicidade fechada e estrita legalidade, substituindo-os pelo princípio do palpito fiscal; fazer com que, no acender das luzes da hipertrofia do poder decisório da Receita Federal, deu-se o curto-circuito definitivo nos princípios democráticos e da cidadania.⁹

A seguir, no ano de 2002, deu-se a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que, segundo seu próprio texto, deveria ter sido feito por meio de lei ordinária, acabou sendo feito pelo Governo Federal por meio da impertinente Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, pois havia a expectativa do Executivo Federal de elevação considerável da arrecadação para o Erário Público com sua exequibilidade. Parte da doutrina entende que a MP 66/02 é inconstitucional também porque, pelo art. 62, § 1º, III, da CRFB,¹⁰ é vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada a lei complementar, já que se trata de assunto relacionado às limitações do poder de tributar reservadas exclusivamente à lei complementar, de acordo com o art. 146, II, da CRFB, *in verbis*: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

⁷ Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4886934#2%20-%20Peticao%20inicial>. Acesso em: 09 set. 2014.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 09 set. 2014.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade à Luz da Segurança Jurídica. **Revista de Direito Tributário nº 119**. São Paulo: Dialética, agosto de 2005, p. 134.

¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Art. 62, §1.º, III, *in verbis*: “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. §1.º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III – reservada à lei complementar. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 set 2014.

Após ávidos ataques da mais renomada doutrina pátria, dentre eles o ilustríssimo Doutor Alberto Xavier, o qual classificou a Medida Provisória de brutal agressão ao princípio da legalidade, por consagrar a tributação por analogia, conforme se vê da passagem abaixo transcrita:

Ora, o que a Medida Provisória nº 66/02 vem estabelecer cinicamente, às claras e sem pudor, é um sistema baseado na pura tributação por analogia, vez que permite às autoridades administrativas tributar atos juridicamente válidos, não evadidos de dolo, fraude ou simulação, que, embora não previstos na lei fiscal, produzem, a juízo de um agente fiscal, um resultado econômico equivalente ao dos atos tipificados por lei. Trata-se, numa palavra, de tributação por analogia, por ato do Poder Executivo, o que, a prosperar, representaria a morte do princípio da legalidade da tributação.¹¹

o Congresso Nacional aniquilou os artigos 13 a 19¹² referentes à norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN, contidos na Medida Provisória nº66, o que acabou convalidada na lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sem os referidos artigos. Mais especificamente, o que se ataca na Medida Provisória nº 66 é a possibilidade de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos pela ocorrência de falta de propósito negocial e abuso de forma, contido no art. 14, *in verbis*:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

¹¹ XAVIER, Alberto. A Norma Geral Antielisão da MP nº 66/02 e a Tributação por Analogia: uma Brutal Agressão ao Princípio da Legalidade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008, p. 355.

¹² BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 29 ago 2014.

Por fim, cabe, ainda, ressaltar que existe em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei (PL) 536/2007¹³, que estabelece procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, e dá outras providências. O referido projeto foi apensado ao Projeto de Lei 133, de 2007, que trata da mesma matéria. O PL 133/2007 está sendo apreciado pela Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP), da Câmara e aguarda parecer do relator da matéria.

Verifica-se que o PL 536/2007 não buscou em seu texto esclarecer o que significa o termo “dissimular” contido no parágrafo único do art. 116 do CTN, de forma que a dúvida relativa ao seu sentido permanecerá com a futura convalidação deste projeto em lei. O que se tem são somente aspectos procedimentais para que se faça a desconsideração do ato ou negócio jurídico analisado pelo Fisco.

¹³ BRASIL. **Projeto de Lei da Câmara nº 536, de 2007**. Estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 -Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444885&filename=PL+536/2007>. Acesso em: 09 set. 2014.

4. Planejamento Tributário

A respeito do planejamento tributário, é importante enfatizar que ele é reconhecido pela maioria das legislações dos países ocidentais como uma consequência do exercício da liberdade econômica e de trabalho por parte do cidadão. Aceita-se como lícita a evasão concretizada na conduta individual preventiva, que por meio de processos sempre lícitos, procura afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo.

O que se verifica na doutrina é que não é contrária à lei a atuação de quem não realiza o fato gerador e evita, assim, o nascimento da obrigação tributária. Qualquer pessoa pode organizar sua atividade com o fito de pagar menos imposto. A elisão fiscal consciente e planejada é uma modalidade legal de resistência fiscal. Não há nenhuma imoralidade neste tipo de planejamento. Isto está associado à liberdade que o indivíduo tem nas constituições de realizar suas atividades sem a imposição arbitrária dos governos. No caso, constitui princípio fundamental da República Federativa do Brasil a livre iniciativa, insculpida no art. 1º, IV, da CRFB. Para Antônio Roberto Sampaio Dória:

Se o indivíduo não excede das balizas legais, não se pode cogitar de fraude, mas do exercício de direito nascido da liberdade de modelar cada qual, como melhor lhe aprouver, seus negócios e patrimônio. A motivação subjetiva (certa ou errada) que incitou o contribuinte a minimizar seus custos tributários é indiferente ao direito, importando objetivamente apenas se o que ele concretizou deflagra efetivamente as antecipadas consequências vantajosas na esfera fiscal.¹⁴

Hugo de Brito Machado faz uma ampla defesa da possibilidade do contribuinte economizar impostos por conta do planejamento tributário, o que se vê da passagem abaixo colacionada:

Seja como for, não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher os atos ou negócios jurídicos cuja prática lhe permita não pagar ou pagar menos imposto do que teria de pagar se optasse por outras formas de agir. Não é razoável admitir-se que o contribuinte, geralmente empresário, que sobrevive da lucratividade de suas atividades, seja obrigado a escolher exatamente as formas de agir que lhe acarretam maior ônus tributário.¹⁵

Para Nilton Latorraca, o planejamento tributário “constitui atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos

¹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 72.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. Volume II. São Paulo: Atlas, 2008, p. 352.

com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.”¹⁶

Gustavo da Silva Amaral concebe o planejamento tributário como “uma técnica de estudo cujo propósito é orientar as possibilidades de conduta de determinada pessoa a atingir seus objetivos sob a menor pressão fiscal possível.”¹⁷

Na mesma linha de pensamento, Edmar Oliveira Andrade Filho entende que o planejamento tributário:

... pressupõe a análise e seleção de alternativas. Envolve, em certas circunstâncias, a modelagem de fatos para que eles possam submeter-se a um esquema jurídico menos oneroso ou pode envolver a simples eleição de um entre vários regimes jurídicos dentre os oferecidos pela ordem jurídica positiva. A modelagem dos fatos e as escolhas devem ser guiadas pelo princípio da legalidade; é ele quem veicula as decisões políticas sobre igualdade e capacidade contributiva.¹⁸

Helena Tôres possui um entendimento bem parecido com o de Edmar Oliveira Andrade Filho. Senão, vejamos:

O planejamento tributário não é mais que um procedimento de interpretação dos sistemas de normas (especialmente as tributárias e as de direito privado), visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que poderá consistir tanto numa escolha dos atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido.¹⁹

Na mesma passagem, argumenta:

... o planejamento tributário é uma espécie de “teste” preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento jurídico vigente, numa projeção do ordenamento sobre os atos ou negócios jurídicos que pretendem constituir. É técnica que consiste em antecipar efeitos e consequências jurídico-tributárias, para um agir conforme o ordenamento, visando ao êxito de ordenar operações legítimas com o menor impacto fiscal. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal, mas também todas aquelas que estabelecem deveres instrumentais ou formais e até mesmo as que tipificam sanções penais.²⁰

Diante dos textos acima relativos ao planejamento tributário pode-se concluir que a doutrina é pacífica quanto a este tema, entendendo que o ato de planejar suas atividades

¹⁶ LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 57.

¹⁷ Ob. Cit., p. 72.

¹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9.

¹⁹ TÔRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, Simulação, Elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 175.

²⁰ Op. cit., p. 175.

tributárias é reconhecido como legal, quando feito de maneira preventiva, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, consistindo numa técnica de estudo ou de interpretação em que se analisa e seleciona as alternativas legais disponíveis e se escolhe a que melhor alcance os objetivos traçados pelo empresário ou contribuinte, geralmente, devido à alta competitividade do mercado, aquela em que incide a menor carga tributária, não levando a doutrina em consideração quais foram os motivos que levaram o empresário ou contribuinte a tomar determinada conduta relativa aos seus tributos.

Quando ocorre o planejamento tributário, geralmente se diz que houve aí uma elisão fiscal. No entanto, para se chegar a esta conclusão, passou-se por uma profunda análise do caso concreto relativa a diversos conceitos jurídicos que permitiram concluir a respeito da elisão, diferenciando-a da evasão fiscal, da simulação absoluta e relativa, da fraude à lei e da elusão fiscal. Passa-se, a seguir, a conceituá-los, de tal forma que este conhecimento será importante para a análise do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN.

4.1. Evasão Fiscal

No que tange ao conceito de evasão fiscal, segundo o Dicionário Jurídico Piragibe, trata-se da “redução da arrecadação de impostos decorrentes do emprego, pelo contribuinte, de meios irregulares, com o fim de pagar menos impostos.”²¹

Para melhor esclarecer o termo evasão e seus diversos significados, traz-se a lume a classificação apresentada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que assim o subdivide em: evasão omissiva e evasão comissiva. A evasão omissiva se fraciona em evasão imprópria (abstenção intencional de incidência; não entrar no fato gerador) e evasão em sentido próprio, que se dá por sonegação (intencional) e não pagamento por desconhecimento ou mau conhecimento do dever fiscal (não intencional). Por sua vez, a evasão comissiva pode ser ilícita (fraude, simulação, conluio) ou lícita (economia fiscal ou elisão).²² Na evasão comissiva ilícita, tem-se a fraude propriamente dita, consistente na evasão, por meios ilícitos, de tributo efetivamente devido; a simulação fiscal, consistente na evasão, por processos aparentemente lícitos de tributo efetivamente devido; e o conluio fiscal, consistente na concretização de qualquer modalidade de fraude fiscal mediante o ajuste doloso de duas ou mais pessoas.

²¹ MAGALHÃES, Esther C. Piragibe e MAGALHÃES, Marcelo C. Piragibe. **Dicionário Jurídico Piragibe**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 500.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 39 e 40.

Para Antonio Roberto Sampaio Dória, “conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.”²³ Dentro deste conceito amplo, genérico, cabe a classificação estrita da evasão fiscal lícita conhecida como elisão, como se vê do fragmento abaixo:

Na evasão legítima, ou *stricto sensu*, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo, não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.²⁴

Apesar do espectro amplo de entendimento pela doutrina do que seja evasão fiscal, Heleno Tôrres simplifica seu conceito no fato da evasão fiscal ser tão-somente a conduta de evitar a entrega do tributo às autoridades fiscais, conforme se vê do texto abaixo:

Por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. Contudo, mesmo nessa acepção estrita, alguns limitam a configuração de evasão fiscal à fraude e ao contrabando. Outros a ampliam, acolhendo em seu conceito até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei, atos involuntários, como erros de cálculos etc. Preferimos entendê-la sob uma formulação que a reserve como modo de evitar a entrega da prestação tributo.²⁵

Quando se fala em evasão fiscal, de uma maneira geral e imediata, o que se tem em mente não é o seu aspecto lícito configurado na elisão fiscal; pelo contrário, se quer enfatizar é a ilicitude do ato de eximir-se da obrigação tributária de forma ilícita. Por isso, a conclusão de Antônio Roberto Sampaio Dória de que “hoje evasão sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação.”²⁶

A técnica ou o *modus operandi* utilizado pelo contribuinte para praticar a evasão fiscal ilícita se dá muitas vezes pela simulação, que pode ser absoluta ou relativa, a qual se verá a seguir.

4.2. Simulação Absoluta e Simulação Relativa

²³ Op. Cit., p. 21.

²⁴ Ibid., p. 39.

²⁵ Op. cit., p. 178.

²⁶ Op. cit., p. 45.

Homero Prates, ao tratar em sua obra sobre os atos simulados e os atos em fraude à lei, assim conceitua a simulação:

Em direito, ou em sentido técnico – que é o que nos ocupa – simulação é toda declaração de vontade, em divergência intencional dolosa com o querer íntimo das partes, destinada a fazer crer, com o fim de engano e normalmente de fraude, na existência de um negócio jurídico que não se quis em verdade constituir ou a ocultar outro que efetivamente se teve em vista. No primeiro caso, quando as partes nenhum ato ou relação jurídica querem realmente estabelecer, a simulação se diz absoluta ou total. No segundo, quando ao lado ou sob a forma do ato aparente existe, oculto, outro negócio de conteúdo diverso, em realidade visado pelos contraentes, a simulação se diz relativa ou parcial.²⁷

Na simulação absoluta, o ato é inexistente, enquanto que na simulação relativa, o ato é mentiroso quanto a seu conteúdo. Na simulação relativa, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros – aquele representando a vontade real das partes e este aparecendo como portador de sua vontade declarada.

Wilson de Souza Campos Batalha traz as lições de Roberto de Ruggiero para explicar a simulação absoluta e a relativa, devendo-se distinguir as relações das partes entre si e as das partes com terceiros. Na simulação absoluta, para as partes a declaração não produz efeito algum, não cria nenhum negócio, faltando a vontade de provocar o negócio contido na declaração. Porém, para terceiros de boa-fé, o negócio simulado deve considerar-se existente e válido, desde que tenha ignorado a simulação. Na simulação relativa, tendo sido desejado um negócio e realizado outro diverso, o negócio simulado é nulo, devendo considerar-se existente o dissimulado, com a condição de que no negócio simulado se tenham todos os elementos substanciais e formais para a existência do negócio dissimulado. Perante terceiros de boa-fé, o negócio simulado considera-se como existente e válido, de maneira que os autores da simulação não poderiam invocá-la para impugnar a aquisição feita por aqueles.²⁸

O ato ou negócio jurídico dissimulado é aquele que foi contornado através da simulação. Sob esta perspectiva, a dissimulação é uma resultante da simulação, de modo que o ato ou negócio jurídico dissimulado não existe sem a simulação.

Segundo Marcos Bernardes de Mello:

Simular significa, em linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto de fingimento, de hipocrisia, de disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser

²⁷ PRATES, Homero. **Atos simulados e Atos em Fraude à Lei**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958, p. 23 e 24.

²⁸ BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos Negócios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1988, p. 157 e 158.

não-verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece.²⁹

Novamente, os ensinamentos de Wilson de Souza Campos Batalha que entende a simulação:

como a desconformidade entre o negócio jurídico aparente e o negócio jurídico real, desde que cientes, as partes interessadas, nas hipóteses de a) conferimento ou transmissão de direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, se conferem, ou transmitem, b) inclusão de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, c) instrumentos particulares antedatados, ou pós-datados, tendo como pressupostos a) a intenção de prejudicar terceiros ou b) de violar disposição de lei (simulação contra a lei, inconfundível com a fraude à lei).³⁰

Antônio Roberto Sampaio Dória, ao demonstrar a diferença entre a fraude e a simulação na sua exteriorização formal, pode notar que:

Assim na fraude, como na simulação, no fundo os meios são sempre ilícitos, mas em sua exteriorização formal, na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido.³¹

Em síntese, pode-se concluir que na simulação estão presentes as seguintes características: deformação consciente e desejada da declaração de vontade; concertada com a outra parte, ou com pessoas a quem ela se destina; feita com o objetivo de iludir terceiros – inclusive o Estado –, de induzi-los em engano.

4.3. Fraude à Lei

Marcos Bernardes de Mello entende que a diferença fundamental que existe entre simulação e fraude à lei é, precisamente, a de que na fraude à lei os atos são verdadeiros; o que aparece é exatamente o que se quer. O que os faz defeituosos é que constituem violação da lei, sem importar, ao menos, que tenha havido tal intenção. O que significa dizer que fraude à lei é igual à infração indireta de norma jurídica, objetivamente. Segundo suas palavras, “na fraude à lei se quer iludir, contornar as palavras da lei, para que não seja aplicada; diferentemente, na simulação, em que há violação da lei, não se contorna a disposição legal, mas falseia-se a verdade, mente-se na apresentação dos fatos.”³²

²⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 128.

³⁰ Op. cit., p. 156.

³¹ Op. Cit., p. 40.

³² Op. Cit., p. 135.

4.4. Elisão Fiscal

Na busca da definição do que seja elisão fiscal, o Dicionário Jurídico Piragibe nos traz a lição de Adilson Rodrigues Pires, que entende por elisão “toda conduta que, por meio lícito, evita ou retarda a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou reduz os efeitos que lhe são próprios.”³³ A elisão fiscal também pode ser chamada de economia de impostos, economia fiscal ou evasão comissiva lícita.

Para Gustavo da Silva Amaral, a ação elisiva está marcada por duas diretrizes procedimentais que a caracterizam: “i) realizar ato jurídico lícito; e ii) cujo efeito fiscal seja menor, ou inexistente, em relação a outro ato jurídico lícito contemplado.”³⁴

Segundo a doutrina brasileira, existem três formas de elisão: a induzida pela lei ou extrafiscal, como os programas ou incentivos lançados pelo poder Executivo com o objetivo de desenvolver determinada região do país, sendo exemplos a SUDAM e a SUDENE ou a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior; a garantida pela lei ou por opção, oportunidade em que o cidadão pode, por exemplo, escolher entre uma compra e venda ou leasing; e, por último, a elisão por ausência de proibição, sendo esta a verdadeira elisão fiscal, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida por lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (Princípio da Legalidade ou da tipicidade). Utiliza-se das lacunas da lei tributária ou de suas imperfeições. Parte-se de duas premissas: a primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio; pelo contrário, está eticamente liberado para buscar a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese da minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.

Na elisão por ausência de proibição, o que se verifica é que o indivíduo, buscando certa economia fiscal, sempre por meio de instrumentos lícitos, acaba utilizando-se de fórmula negocial alternativa e menos onerosa. Dentre as fórmulas negociais alternativas, tem-se, segundo Antonio Roberto Sampaio Dória:

³³ MAGALHÃES e MAGALHÃES. op. Cit., p. 453.

³⁴ Op. cit., p. 70.

– Negócio indireto tributário de *exclusão* – a estrutura do negócio jurídico típico é pressuposto legal de incidência e a do negócio indireto representa hipótese de não-incidência, isenção ou imunidade; – Negócio indireto tributário de *redução* – o cidadão não pretende subtrair-se à tributação, mas diminui o impacto quantitativo, com a adoção de negócio indireto objeto de legislação tributária menos onerosa; – Negócio indireto tributário de *retardamento* – o negócio direto desencadeia resultados tributários imediatos e o indireto, conquanto resulte afinal em identidade de tributação, retarda-a por tempo mais ou menos longo.³⁵

Na busca de semelhanças e diferenças entre a evasão fiscal e a elisão fiscal, pode-se notar que tanto na evasão como na elisão fiscal existe uma ação intencional do contribuinte, em não pagar ou pagar menor tributo. Tem-se como diferença: a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita, os meios são sempre ilícitos (fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico). Na elisão, os meios são sempre lícitos, porque não vedados pelo legislador. Outra diferença é o momento de utilização desses meios. Na evasão ilícita, a distorção da realidade se dá no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato gerador ou da hipótese de incidência tributária, o que redundará em um negócio jurídico alternativo não descrito na lei como pressuposto de incidência, ou pelo menos, revestirá a forma menos onerosa. O momento de utilização dos meios torna-se, para alguns autores, o único critério seguro para distinguir a evasão da elisão fiscal.³⁶ Para que ocorra a elisão fiscal, não se pode, em momento algum, entrar na relação fiscal quando se praticam os atos destinados a economizar impostos. Se, para atingir tal propósito, se entra na relação fiscal e pretende-se sair dela, ocorre a evasão fiscal ilícita.

Para Antonio Roberto Sampaio Dória, pode-se distinguir a simulação da elisão fiscal por meio dos seguintes pressupostos ou ensinamentos:

a) Inicialmente, a natureza dos meios. Na elisão são sempre lícitos; na simulação, esconde-se, sob a habilidade maior ou menor do agente, sua ilicitude. b) Quanto à ocorrência do fato gerador, a economia fiscal, conforme vimos, pressupõe a adoção de forma alternativa, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente, mas vem desnaturalizado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como o pressuposto da incidência legal. c) Com relação à eficácia dos meios, ou seja, a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na economia fiscal a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. Ademais, há correspondência lógica entre conteúdo e forma na elisão, embora nem sempre usualmente o respectivo resultado econômico venha a

³⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 89.

³⁶ É assim para Sacha Calmon Navarro Coêlho e Rubens Gomes de Souza.

se manifestar sob a estrutura selecionada. De qualquer modo, a elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na simulação, ao contrário, há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de sorte que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual, cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada. Na primeira hipótese, o molde jurídico aceita, com mínima margem de acomodação, o fato que nele se insere. Na segunda, é evidente, quase sempre, a violência da adaptação da forma jurídica aos fatos. d) No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na simulação os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados, os quais, a propósito, não haveria necessidade de redundantemente assinalar, visto como seriam as consequências naturais do negócio jurídico, mas que não se produzem, por isto que vem ele viciado de simulação.³⁷

Informa, ainda, a doutrina nacional, que o ônus da prova da simulação e a conseqüente revelação da natureza do negócio, com suas implicações fiscais, deve caber à administração pública, quando a impugna.

Cabe, ainda, ressaltar que alguns doutrinadores preferem definir a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN como uma regra antielusão, sendo que o termo significa, segundo a doutrina, uma violação indireta da lei tributária, como uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando economizar tributo. É o que pode ser concluído por meio do ensinamento de Heleno Tôrres:

A elusão corresponde ao que fica a meio caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação: não seria simulação, porque seus atos não são encobertos, ocultos (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta); nem economia legítima de tributos (elisão, para a doutrina nacional), porque a economia se verificaria contornando o alcance do tipo normativo da regra de tributação, por uma “violação indireta” da lei tributária.³⁸

Trata-se, na verdade, no que a doutrina costuma classificar como elisão ilícita, um ardil caracterizado por um abuso de forma, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, mas que escapa artificialmente do que seria o objetivo fundamental da norma tributária em questão.

³⁷ Ibid., p. 66 e 67.

³⁸ Op. Cit., p. 187.

5. O Entendimento Doutrinário

5.1. As Correntes Exegéticas

Para Gustavo da Silva Amaral,³⁹ com a entrada em vigor da Lei Complementar 104/2001, estabeleceu-se diversas divergências interpretativas no âmbito da doutrina do Direito Tributário brasileiro. Acabou-se por estabelecer três correntes de significação, a seguir expostas:

Uma corrente exegética vê no aludido dispositivo legal a existência de uma autorização ao agente fiscal para “legislar” ante o caso concreto, o que estaria em desacordo com os princípios da legalidade e divisão de poderes, ambos qualificados como cláusulas pétreas pela Constituição Federal. Outra corrente, que é majoritária, interpreta o aludido dispositivo como norma relativa aos atos de **simulação fiscal**, razão pela qual haveria plena compatibilidade do aludido dispositivo com nossa Carta Política, desde que interpretado e aplicado nesse sentido. Uma terceira posição considera o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional uma regra geral antielisiva, e, portanto, capaz de bloquear a prática de atos jurídicos que atinjam o fim elisivo. Para estes, o termo **dissimular** deve ser interpretado com abrangência denotativa das figuras do **abuso do direito, da fraude à lei e do negócio jurídico indireto**.⁴⁰

Ricardo Lobo Torres⁴¹ tem a mesma percepção a respeito do surgimento da dúvida na doutrina brasileira se esta norma se trata de regra antielisiva ou antievasiva (anti-simulação). E cita Alberto Xavier como quem de modo mais articulado desenvolveu, à época, a tese da norma antievasiva. Ricardo Lobo Torres, juntamente com Marco Aurélio Greco⁴² e outros autores, se filia à corrente que a considera uma regra geral antielisiva.

O que se verá neste trabalho é, praticamente, um embate entre a corrente majoritária e a corrente, ainda minoritária, que interpreta o parágrafo único do art. 116 do CTN como norma geral antielisiva, já que a corrente que vislumbra uma autorização para o agente fiscal legislar ante o caso concreto é considerada pouco expressiva na doutrina brasileira.

5.2. A Supremacia do Princípio da Legalidade e da Liberdade Privada em Face do Princípio da Capacidade Contributiva e Igualdade no Direito Tributário Brasileiro

³⁹ Doutorando e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.

⁴⁰ AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. 1. ed. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004, p. 96.

⁴¹ Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ.

⁴² Advogado, doutor em Direito, professor da FGV-Direito.

Para Ricardo Lobo Torres, ao tratar da evasão e da elisão fiscal à luz do parágrafo único do art. 116 do CTN, e a questão da existência, ou não, no Direito brasileiro, de uma norma geral antielisiva, está-se, em última análise, diante de posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário⁴³.

Para este autor, o positivismo normalista e conceptualista defende a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal, tendo como fundamento a autonomia da vontade. Já o positivismo sociológico e historicista, por meio de uma consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, ou seja, a ilicitude generalizada da elisão, pois, para esta corrente, estar-se-ia diante de um abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio ou empresa. No mesmo diapasão, pela teoria da interpretação econômica da lei tributária, deve-se sempre romper o véu da estrutura jurídica para ir buscar a abundância da realidade econômica. Por fim, a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar impostos, desde que não haja abuso de direito, por meio de uma elisão abusiva ou um planejamento inconsciente.⁴⁴

Cabe ressaltar que Ricardo Lobo Torres, ao comentar a interpretação valorativa ou a jurisprudência dos valores, ressalta, dentre outras coisas: a preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, expresso na Constituição da República Federativa do Brasil, no art. 1.º:⁴⁵ soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; e a ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de segurança da regra. É por meio da jurisprudência dos valores, através da preeminência e ponderação destes princípios, que se buscará um equilíbrio entre o direito do cidadão de planejar suas atividades por meio da elisão fiscal e o direito do Fisco de se valer de normas gerais antielisivas para atingir seu intento arrecadatório.

⁴³ Conforme Ricardo Lobo Torres, “A interpretação do Direito Tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.” Torres, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário**. V. I, nº. 1 (jan./fev. 2003). Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 90.

⁴⁴ TORRES, op. Cit., p. 93.

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Art.1.º, I a V, *in verbis*:

“Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa; V – o pluralismo político.”

Diferentemente de Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁴⁶ aderindo-se à corrente majoritária, que interpreta o parágrafo único do art. 116 do CTN como regra anti-simulação ou antievasiva, afirma que “as normas tributárias, diga-se agora, são aplicadas por rigorosa subsunção, em razão dos princípios da legalidade formal e da tipicidade material (o fato-tipo ou típico tem estrutura dura e fechamento conceitual prévio no momento aplicativo).”⁴⁷ Ainda sobre o princípio da legalidade, declara:

Por via deste Princípio, os tipos legais de tributo contêm uma descrição completa dos elementos necessários à tributação. E, se é verdade que só os fatos previstos na lei desencadeiam efeitos tributários, em não menor verdade se afirmará que bastam esses mesmos fatos para o referido desencadear, com exclusão de quaisquer outros (e daí a designação por princípio do exclusivismo). Quer dizer: cada tipo tributário contém uma valoração definitiva das situações jurídicas que são seu objeto, para certos fins (...).⁴⁸

Na mesma obra, conclui categoricamente a respeito do mesmo princípio nos seguintes termos:

O sistema jurídico brasileiro nas áreas de Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e banuiu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma geral antielisiva. A uma, porque toda norma deste tipo recorre, necessariamente, à analogia imprópria e a duas, porque é imposto à administração aplicar a lei fiscal nos angustos limites dos fatos geradores descritos na norma jurídico-tributária (legalidade material e lançamento *secundum legem*).⁴⁹

Portanto, para este autor, fora dos tipos criminais e dos tipos fiscais, o que sobra é o espaço das liberdades, onde os cidadãos e os contribuintes se movimentam sem medo e com segurança. A penalização e a tributação excetua a liberdade e a propriedade das pessoas, restringindo-as mediante tipos pré-determinados, rigorosamente descritos em lei: nenhum crime, nenhum tributo, sem lei prévia. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o tipo afasta a integração, ou seja, aplicar a um ato ou negócio extra típico, o regime tributário de um negócio típico, ...”⁵⁰ não deixando espaço para uma interpretação econômica do fato gerador ou para uma proibição à prática da elisão fiscal.

⁴⁶ Advogado Tributarista, professor titular de Direito Tributário da UFRJ e sócio do escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados.

⁴⁷ COÊLHO, op. Cit., p. 30.

⁴⁸ Ibid, p. 52.

⁴⁹ Ibid., p. 2.

⁵⁰ Ibid., p. 53.

Ives Gandra da Silva Martins⁵¹ e Paulo Lucena de Menezes⁵² possuem o mesmo entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, pois consideram que o sistema tributário brasileiro consagra o princípio da legalidade por força das disposições constitucionais (art. 5º, II e 150, I) e do Código Tributário Nacional (art. 97, 114 e 116) e que a obrigação tributária somente emerge com a concretização de fatos que devem estar descritos na lei. Por conta disso, todas e quaisquer ações dos contribuintes que não deflagrem a ocorrência destes fatos não têm o condão de acarretar qualquer repercussão tributária,⁵³ sendo, portanto, um campo livre para a prática do planejamento tributário lícito.

Tendendo para o mesmo parecer, Hugo de Brito Machado⁵⁴ entende que a norma geral antielisiva instituída no parágrafo único do art. 116 do CTN pode ter sua constitucionalidade contestada por conta dos princípios constitucionais e outros dispositivos do próprio Código Tributário Nacional. Isto porque, a norma em questão estaria em pleno confronto com o princípio da legalidade e com valores fundamentais, como a segurança jurídica. Pelo princípio da legalidade, tem-se a exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária, sendo incorporada esta concepção no art. 97, do CTN, que estabelece que somente a lei pode estabelecer, entre diversos elementos essenciais da relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal ou fato gerador do dever de pagar o tributo.⁵⁵

Divergindo dos posicionamentos anteriores, para Ricardo Lodi Ribeiro,⁵⁶ a interpretação da lei tributária não se baseia em critérios pré-definidos, sejam favoráveis ao Fisco ou ao contribuinte, não sendo a segurança jurídica advinda do princípio da legalidade ou tipicidade um valor absoluto a informar o Direito Tributário, devendo ser ponderada com os valores da justiça e da isonomia. Em face disso, o princípio da legalidade deve ser relativizado em face do princípio da capacidade contributiva para cada caso analisado envolvendo a intenção do contribuinte em economizar tributos.

Porém, com a devida vênia, parece-me estarem mais certos os tributaristas que procuram respaldo no princípio da legalidade objetivamente, pois ponderar a legalidade com valores que possuem alta carga de subjetividade, como a justiça e a isonomia, seria como

⁵¹ Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

⁵² Advogado em São Paulo, membro do Terceiro Conselho de Contribuintes e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 63. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2000, p.160.

⁵⁴ Advogado e professor da Universidade Federal do Ceará.

⁵⁵ Op. cit., p. 345 e 346.

⁵⁶ Procurador da Fazenda Nacional, professor de Direito Tributário da Universidade Cândido Mendes, onde é mestrando em Direito Tributário.

deixar o aplicador da lei, no caso do parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade administrativa, com um poder sem limites pré-definidos, o que facilmente poderia acabar em arbítrio por parte do Fisco.

Sacha Calmon Navarro Coêlho utiliza-se do Direito comparado ao citar César García Novoa, da Universidade de Santiago, para reforçar seu pensamento a respeito da importância do princípio da legalidade no Direito Tributário brasileiro, pois, para Novoa, o contribuinte, na hora de planejar sua atividade econômica, deve ter direito a situar-se em zonas em que a tributação não tenha chegado, caracterizando uma economia de opção implícita, e repele uma cláusula genérica antievasiva, pois quando o particular se situe em zonas não gravadas, o que se espera é a ágil reação do poder Legislativo, levando a cabo as modificações legais pertinentes no sistema tributário, respeitando o direito do contribuinte à certeza. Não se pode pensar que o normal seja um poder genérico de aplicação, do tributo por analogia, mas sim a ágil manifestação do legislador na tipificação das condutas que pretende serem proibidas.⁵⁷ Portanto, só o legislador pode qualificar e requalificar os atos e negócios jurídicos para os tributar, jamais o agente do Estado-Administração, que, amparado pela norma legislada, só pode aplicar a lei mediante ato administrativo fundamentado em provas, nunca através da analogia. Seria, para este autor, a mais descarada utilização do arbítrio, contra a segurança jurídica e o princípio da legalidade, que sofreria um duplo atentado ao criar fato gerador não previsto em lei, substituindo o legislador; e praticar ato administrativo arbitrário, sequer discricionário, quando se sabe que o ato administrativo tributário é vinculado à lei.⁵⁸

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, alterar o negócio típico supõe sair-se do âmbito do gravame, pois o que as leis tributárias definem como fatos geradores são, por imperativos da lógica e da segurança jurídica, os negócios típicos. O negócio indireto pode ser utilizado, com o objetivo de reduzir a carga tributária, ainda que esta seja sua finalidade primordial ou principal, pois a redução da carga fiscal é uma simples consequência da alteração dos fatos levados em conta pela lei fiscal. Como as partes, em uso da sua liberdade negocial, alcançaram efeitos econômicos que não são próprios da razão típica do negócio, o efeito consistente no nascimento da obrigação tributária não se pode produzir.⁵⁹

Marco Aurélio Greco vê, nesta busca pelas lacunas permitidas pela legislação, uma grave afronta, caracterizando-se um abuso de direito. Isto porque este autor sustenta que desde o advento da Constituição de 1988, verificou-se a passagem de um Estado de Direito para um

⁵⁷ NOVOA, 2001 APUD COÊLHO, 2006, p. 78, 82 e 83.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 62 e 63.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 79.

Estado Democrático de Direito. Com isto, houve um redirecionamento dos objetivos sociais almejados, sobressaindo-se a busca por uma sociedade mais justa e solidária (CRFB, art. 3º, III). Por conta disto, os planejamentos tributários encontrariam um limite na figura do abuso de direito: “os negócios que não tiverem nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e como tal assumem caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode opor-se, desqualificando-se fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.”⁶⁰ A dificuldade em se adotar tal linha de raciocínio se esbarra na real possibilidade de acabar-se por impedir que o contribuinte tenha a liberdade de direcionar seus negócios para uma tributação menor, pois poderia ver tolhida sua iniciativa porque o Fisco o consideraria como um desvirtuamento do que a lei objetivamente teria definido como tributável. Sobre esta doutrina do professor Marco Aurélio Greco, assim comenta Edmar Oliveira Andrade Filho:⁶¹

Não será preciso muito labor interpretativo para se chegar à conclusão de que essa “desqualificação” de uma situação encoberta é, rigorosamente, um ato valorativo que pode muito bem desaguar na interminável discussão sobre os limites do lícito ou do ilícito. Se esse entendimento tiver algum valor, a questão se resume à escolha de uma melhor interpretação, onde a ideologia joga importante papel.⁶²

Por conta disso, Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao descrever sobre a segurança jurídica, a define como base essencial do Estado de Direito. Quando há um planejamento empresarial de redução de custos da atividade econômica, isto se realiza como um direito do contribuinte de escolher uma fórmula que não se enquadre na hipótese de incidência prevista na lei. Se há arbitrariedade em enquadrar o planejamento referido com base na analogia ou no seu resultado econômico equivalente, é aí que se desigualam injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição, de forma categórica, cercou de certeza e previsibilidade.⁶³

A grande função do princípio da tipicidade, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, é propiciar a liberdade, como alternativa de comportamentos, tendo como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei, com exclusão de quaisquer outras.⁶⁴ Pelo princípio da tipicidade, os fatos tributáveis constituem um *numerus clausus* constante de

⁶⁰ **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 63, op. Cit., p. 169.

⁶¹ Advogado em São Paulo e doutor em Direito Tributário pela PUC-SP

⁶² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 72. São Paulo: Dialética, setembro de 2001, p. 38.

⁶³ *Ibid.*, p. 114 a 118.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 163.

uma enumeração taxativa. Para além disto, há um espaço de liberdade e de propriedade que não se pode preencher por analogia, como determina o art. 108, § 1º, do CTN, segundo o qual “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Em concordância com Sacha Calmon Navarro Coêlho, para Hugo de Brito Machado,⁶⁵ ao admitir-se a norma geral antielisiva como promotora de princípios como a capacidade contributiva e a isonomia, e utilizando-se estes princípios como suporte para a ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária, estar-se-ia, em última análise, permitindo-se uma tributação por analogia, o que é proibido pela lei complementar supracitada.

Para Daniela Victor de Souza Melo⁶⁶, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva não são os únicos a reger o Direito Tributário brasileiro. Ao contrário, um princípio como o da legalidade merece lugar de destaque. E conclui: “Se a lei for omissa ou obscura ou antitética em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia ou interpretação extensiva.”⁶⁷ Para ela, quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível sua abrangência: *in dubio pro contribuinte*. Quando não há modo de aplicar a lei, por faltar-lhe elemento essencial, o juiz decreta a sua inaplicabilidade: *nullum tributum sine lege*.

Passa-se a uma análise mais apurada da questão da analogia no planejamento tributário brasileiro.

5.3. A Proibição do Uso da Analogia

Utilizando-se de César García Novoa ao comentar a lei espanhola, Sacha Calmon Navarro Coêlho infere que a construção da analogia como instrumento de integração de lacunas não pode funcionar no ordenamento tributário como no Direito Privado. Quando não se prevê especificamente o gravame de um determinado negócio não haverá, em princípio, uma lacuna a ser integrada, o que acaba por estabelecer a presunção de que, “salvo prova em contrário, quando o legislador não gravou determinado negócio é porque não queria gravá-lo.”⁶⁸ Portanto, conclui-se que toda ausência de regulação em matéria fiscal pode-se entender

⁶⁵ Advogado e professor da Universidade Federal do Ceará.

⁶⁶ Consultora Técnico-Legislativa da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais.

⁶⁷ MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 69. São Paulo: Dialética, junho de 2001, p. 56.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 75.

como um fim querido pela lei, abrindo-se a possibilidade do contribuinte praticar com segurança o seu planejamento tributário.

Divergindo dos ilustres autores, Onofre Alves Batista Júnior⁶⁹ acompanha a ideia de que a LC 104/01, embora sem abraçar um formato ideal, introduz no ordenamento tributário uma verdadeira “cláusula geral antielisão”, apta a afastar diversas situações de negócios elisivos atentatórios em fraude à lei. Para Onofre Alves Batista Júnior, nos casos de negócios elisivos atentatórios, antijurídicos, em afronta aos princípios basilares do Direito Tributário, em especial ao princípio da capacidade econômica, é que o recurso à analogia pode oferecer ferramenta adequada para o combate à fraude à lei fiscal *lato sensu*. A exigibilidade do crédito tributário, por questões de segurança jurídica, exige a prova, a ser produzida pelo Fisco, da intenção elisiva do contribuinte, pois só esta pode ser desconsiderada, de acordo com o parágrafo único do art. 116 do CTN, que determina que são passíveis de desconsideração os 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, ou seja, “que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.”⁷⁰

Vê-se que, para Onofre Alves Batista Júnior, a analogia seria uma ferramenta que poderia ser amplamente utilizada, caracterizando-se uma exceção à proibição contida no art. 108, § 1º, do CTN, ao combate a um planejamento tributário abusivo, o que nos parece inconsistente por fazer com que o ordenamento jurídico tributário não tenha certa previsibilidade das verdadeiras situações em que o contribuinte saberá, preventivamente, de quais condutas ele poderá realizar que não serão alcançadas pela tributação. Além do mais, tenta penalizar a intenção elisiva do contribuinte que, entendemos, não pode ser motivo de penalização, já que o sistema tributário lhe permite liberdade de opção em escolher a forma que lhe proporcione o menor custo tributário possível. Admitindo-se a possibilidade de penalização da intenção elisiva, dá-se ao Fisco amplo poder para enquadrar toda e qualquer conduta do contribuinte como abusiva.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a reserva absoluta de lei é cláusula de barreira contra o poder do Estado-Administração, que somente está autorizada a desconsiderar o ato

⁶⁹ Procurador de Estado da Fazenda de Minas Gerais. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

⁷⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Elisão Fiscal entre o Céu e o Inferno. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais n° 47, Julho/Agosto/Setembro de 2002**, p.33 e 37.

ou negócio jurídico simulado, nunca o elisivo, e proibindo-se a aplicação da analogia por ser incompatível com a tipicidade do fato gerador descrito exclusivamente pelo legislador.⁷¹ O Direito Penal e o Tributário, segundo sua visão, rejeitam a integração analógica. Os catálogos impedem a generalização. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, as soluções são duas diante da obscuridade: *in dubio pro reo* ou contribuinte, ou negativa de aplicação em homenagem ao princípio da tipicidade.⁷²

5.4. A Inaplicabilidade da Teoria da Interpretação Econômica

Ressalta, ainda, Sacha Calmon Navarro Coêlho, que o princípio da legalidade da tributação obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, principalmente por parte do Estado-Administração, que tem a função de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício.⁷³

E ainda, para ele, os que procuram dizer que o parágrafo único do art. 116 do CTN é tipo de interpretação econômica utilizam teorias inaplicáveis ao nosso Direito: abuso de forma, fraude à lei e o teste de propósito negocial. E faz as seguintes críticas: transforma-se a capacidade contributiva de limitação ao poder de tributar do legislador em limitação à liberdade econômica do contribuinte; transforma-se a isonomia de limitação ao legislador (fazer lei igual para iguais) em limitação à liberdade econômica do contribuinte (economizar impostos licitamente); concede-se prioridade ao aplicador oficial da lei, diminuindo o poder do legislador, desvirtuando quem deve de fato aplicar o princípio da legalidade formal e material; introduz-se o relativismo nos princípios da legalidade, da segurança e da certeza do Direito, derrubando a legalidade e a tipicidade, em prol do Estado-Administração; e contrariam-se os princípios da livre iniciativa, da liberdade de opção negocial e da concorrência, previstos na Constituição da República Federativa do Brasil.⁷⁴

Com o mesmo parecer, Ives Gandra da Silva Martins⁷⁵ e Paulo Lucena de Menezes,⁷⁶ fazendo referência ao XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, conclui que “a

⁷¹ Ibid., p. 56.

⁷² Ibid., p. 57.

⁷³ Ibid., p. 30.

⁷⁴ Ibid., p. 60 e 61.

⁷⁵ Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

⁷⁶ Advogado em São Paulo, membro do Terceiro Conselho de Contribuintes e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta de lei.”⁷⁷

Para Daniela Victor de Souza Melo, ao contrário do que se possa supor, a Lei Complementar que inseriu o parágrafo único do art. 116 do CTN não veio consagrar a interpretação econômica em nosso Direito, inserindo uma norma geral antielisiva, pois o caso é de dissimulação – um ato ilícito. “Como, pois, falar em elisão fiscal?” – indaga a autora. O parágrafo único do art. 116 do CTN só permite que a autoridade administrativa desconsidere os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se estiverem presentes os seguintes requisitos: “a) intuito de dissimular, esconder, mascarar a ocorrência do fato gerador do tributo; ou b) finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.”⁷⁸ Para tanto, tais hipóteses só poderão ser desconsideradas no momento ou após a ocorrência do fato gerador. E conclui:

A modificação trazida pela Lei Complementar nº 104/2001 não passa pelo tema da elisão fiscal; não permite a interpretação extensiva, muito menos a analógica, da legislação tributária. Não introduz a interpretação econômica no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Nem sequer trata de interpretação. Apenas coíbe a evasão, ato ilícito que deve ser realmente combatido não só pelas autoridades fiscais, mas também pelo aplicador do Direito Penal.⁷⁹

Na mesma linha de pensamento, para Edmar Oliveira Andrade Filho, a Lei Complementar 104/2001 não trata de abuso de direito, ainda que este tenha sido a intenção do legislador, manifesta por ocasião de sua elaboração, conforme visto neste trabalho anteriormente. Além do mais, a teoria do abuso de direito é um desdobramento da teoria da interpretação econômica, que seria inaplicável no Direito Tributário brasileiro. No abuso de direito, considera-se ilícita toda a conduta do contribuinte que pretende exclusivamente a economia do tributo por considerá-la imoral. Para André Luiz Carvalho Estrella,⁸⁰ na teoria do abuso de direito:

... Para cada situação existirá uma regra moral específica. Seu campo de incidência é o plano da moral, o que rejeita o princípio da legalidade e o valor segurança jurídica. Há quem a defenda, associando-a ao princípio da solidariedade, onde o Estado tem a prerrogativa de tributar e o indivíduo tem o dever de participar do custeio das despesas públicas.⁸¹

⁷⁷ **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 63, op. Cit., p. 167.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 64.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 65.

⁸⁰ Procurador do Estado do Rio de Janeiro e advogado.

⁸¹ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN. **Revista de Direito Administrativo** nº 225. Rio de Janeiro: Renovar, Julho/Setembro de 2001, p. 208.

Para ele, a lei pode ter diversas leituras e, conseqüentemente, diversas interpretações; o planejamento tributário tutela sempre toda e qualquer interpretação que seja apenas razoável, isto é, que esteja na moldura do texto, adotando a lição de Hans Kelsen.

Concluindo, para o autor, a chamada “interpretação econômica” não tem valor senão histórico ou meramente retórico, e que a interpretação jurídica resolve todos os problemas que a interpretação econômica se propõe a resolver, com a vantagem de reduzir o viés ideológico subjacente a esta.⁸²

Parece claro que os que consideram o parágrafo único do art. 116 do CTN como regra antielisiva, por concluir que sempre há um abuso de direito quando situações econômicas iguais, que demonstrem a mesma capacidade contributiva, são desvirtuadas pelo contribuinte com o fim elisivo, utilizam-se de argumentos valorativos, como a justiça e a igualdade, difíceis de serem aplicados no caso concreto, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, que elegeu a tipicidade como princípio maior, trazendo segurança nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

É por isso que Sacha Calmon Navarro Coêlho conclui que, segundo a corrente majoritária, que entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN trata-se de uma regra antievasiva, o legislador e só ele é responsável pela lei e por sua qualidade. As lacunas e imperfeições da lei, os negócios jurídicos indiretos, a elisão lícita somente podem ser colmatadas ou equiparadas pelo legislador. O legislador isso pode, não o agente fiscal, como autoriza os artigos 108 e 109, do CTN.⁸³ O que quer dizer é simples: não é possível nem desejável uma norma geral antielisiva, mas são possíveis normas específicas antielisivias, desde que não firam a liberdade negocial nem a lei.⁸⁴

Para Bilac Pinto:

(...) A admissão da tese de que as autoridades fiscais podem opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador ou que lhes é facultado eleger, por meio de critérios econômicos subjetivos, um devedor do imposto diverso daquele a quem a lei atribui a obrigação de pagar o tributo, equivale a esvaziar o princípio da legalidade do seu conteúdo.

A substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo do conteúdo econômico do fato gerador implica em trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro.⁸⁵

Em outra passagem, Sacha Calmon Navarro Coêlho é enfático em afirmar que nem a doutrina, nem a jurisprudência, enxergam uma autorização para a interpretação econômica em

⁸² **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 72, op. Cit., p. 40.

⁸³ *Ibid.*, p. 166.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 170.

⁸⁵ PINTO, 1953 APUD COÊLHO, 2006, p. 34.

Direito Tributário, e que os resultados equivalentes dos negócios jurídicos não são suficientes para que a aplicação da lei que incide sobre um negócio típico seja estendida ao outro negócio extratípico, sem autorização legislativa expressa.⁸⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho cita a contribuição de Ferreiro Lapatz: “a opção, pois, por um negócio, ato, contrato ou operação econômica válida, lícita e real é juridicamente incensurável, ainda que se tenha escolhido, em comparação a outros, por seu resultado equivalente e sua menor ou nula carga fiscal.”⁸⁷ Pode-se dizer que se elege um determinado tipo negocial em preferência a outro pela única razão de que é mais vantajoso fiscalmente, por única e exclusiva opção do cidadão. O alicerce que sustenta a economia de opção não tem caráter secundário, mas sim emana diretamente do respeito aos direitos constitucionais da personalidade, da propriedade privada e da liberdade reconhecidos nos ordenamentos jurídicos nacionais dos diversos países do ocidente. Em outra passagem, afirma que a luta contra as economias de opção não desejadas são cabíveis ao legislador e não à Administração, nem ao juiz. O contribuinte não seria culpável das deficiências de uma lei que só ao legislador podem ser imputadas.⁸⁸

5.5. O Termo “Dissimular” Considerado como Simulação Relativa

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, é comum ver-se a Fazenda Pública pretender que certos atos tenham sido pelo contribuinte praticados com simulação, porque o seu objetivo único ou principal foi evitar ou reduzir ônus tributários. O que na verdade deve ser levado em consideração para a análise da simulação é o que se prevê no art. 167, § 1.º, do Código Civil⁸⁹ num *numerus clausus*, sem que dentre eles figure o ânimo de evitar imposto.⁹⁰

Aliás, para o autor, o termo “dissimular” deve ser utilizado em sua acepção técnica, que significa simulação relativa, pois assim foi redigido sob as orientações da Lei Complementar 95/98,⁹¹ que assim estabelece:

⁸⁶ Ibid., p. 48.

⁸⁷ Ibid., p. 83.

⁸⁸ Ibid., p. 85 e 86.

⁸⁹ BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Art. 167, § 1.º, *in verbis*: “Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

⁹⁰ Ibid., p. 45 e 46.

⁹¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 95, de 26 de Fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição da República Federativa do Brasil, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

1 – Para a obtenção de clareza:

a) Usar as palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

O que quer dizer que só haverá dissimulação se o contribuinte se utiliza de um negócio jurídico que implique menor ou nenhuma tributação para camuflar o negócio verdadeiramente praticado.⁹²

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, a LC 104/2001 não contém uma definição estipulativa do que deve ser considerado “dissimular”, termo este contido no parágrafo único do art.116 do CTN. É que o parágrafo único só poderá ser aplicado nos casos em que a autoridade fiscal comprovar a existência de condutas que visem a afastar a norma jurídica de incidência tributária mediante simulação relativa.

Hugo de Brito Machado, em apertada síntese, entende que se considerarmos a interpretação da palavra “dissimular” como forma de evitar a configuração do fato gerador ou reduzir sua dimensão econômica, sem artifício, fraude ou abuso de formas jurídicas, deve-se concluir que o parágrafo único do art. 116 do CTN é desprovido de validade jurídica, porque viola o princípio da legalidade tributária. E se entender, como mais acertado, o termo “dissimular” como o uso de artifício ou fraude, ou abuso de forma jurídica, para evitar ou reduzir o tributo, tem-se que concluir que o parágrafo único do art. 116 do CTN é inútil, tendo em vista que a jurisprudência já vem admitindo a desconsideração de atos ou negócios jurídicos em tais condições.⁹³

Ricardo Lobo Torres entende que o termo “dissimular” se refere à hipótese de incidência ou ao fato gerador abstrato, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação, que diz respeito ao fato gerador concreto, e que a nova cláusula geral antielisiva nada tem que ver com a simulação, porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Ricardo Lodi Ribeiro entende que a dissimulação é um conceito que abriga não só os atos ilícitos, como o dolo, a fraude e a simulação, mas todas as condutas, que embora sejam formalmente lícitas, revelem o exercício abusivo do ato, revelado pela discrepância entre a sua motivação econômica e os efeitos por ele produzidos, com o único objetivo de conseguir uma economia de impostos em violação à isonomia e à capacidade contributiva.

⁹² Ibid., p. 58.

⁹³ Op. cit., p. 367.

Hélcio Lafetá Reis⁹⁴ segue o entendimento de Ricardo Lobo Torres no qual o dispositivo do parágrafo único do art.116 do CTN se refere à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato. O verbo “dissimular” contido na lei deve ter uma conotação diversa da figura da simulação relativa.⁹⁵

Com entendimento contrário, Gustavo da Silva Amaral, no que diz respeito ao termo “dissimular” contido no parágrafo único do art. 116 do CTN, entende significar o mascaramento, a ocultação, mediante simulação relativa, da realização do fato jurídico tributário pelo contribuinte.⁹⁶

O ilustre professor Alberto Xavier,⁹⁷ aderindo-se às palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Gustavo da Silva Amaral, por conta do princípio da legalidade estabelecer-se como uma garantia individual do contribuinte face ao poder de tributar do Fisco, estabelecido no art. 60, § 4.º, IV, *in verbis*: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais.”, entende que nem sequer por emenda constitucional poderiam ser objeto de disciplina restritiva, muito menos por lei complementar, a possibilidade do Fisco eleger situações não contidas na lei como passíveis de tributação . E ressalta: “É por isso que a Lei Complementar 104/01 manteve-se dentro dos limites constitucionais ao restringir as hipóteses de desconsideração aos casos de atos simulados, instituindo uma cláusula anti-simulação e não uma cláusula antielisão.”⁹⁸

Por conta dos argumentos acima, parece-nos mais razoável associarmos-nos à parte da doutrina que considera o termo “dissimular” como referente à simulação relativa.

5.6. A Fraude à Lei nos Casos de Simulação

Alinhando-se também à doutrina majoritária, Gustavo da Silva Amaral, sobre a fraude à lei, entende que, no Direito Tributário, ela só é cabível nos casos de simulação, e não nos casos de atos elisivos, e é enfático em afirmar que “quem fraudava a lei é o Fisco, sempre que

⁹⁴ Conselheiro Fazendário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e Mestre em Direito Público (PUC Minas).

⁹⁵ REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 209**. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2013, p. 65.

⁹⁶ Op. cit., p. 104.

⁹⁷ Advogado tributarista e professor.

⁹⁸ Op. cit., p. 356.

declara ilícitos, mediante a rubrica da fraude, atos que não se encaixam na hipótese legal, usurpando função eminentemente legislativa.”⁹⁹

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, no que diz respeito ao parágrafo único do art. 116 do CTN, entendem que o texto limita-se apenas a atos fraudulentos, posto que exige-se uma dissimulação, isto é, a constatação da existência de atos que procuram ocultar, encobrir, disfarçar. Por conta da literalidade do texto, as hipóteses previstas são nitidamente de evasão fiscal.¹⁰⁰

5.7. O Embate Entre a Corrente Antievasiva e a Corrente Antielisiva

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, no Direito brasileiro não há espaço para normas gerais antielisivas ante a rigidez da Constituição. Há cabimento para normas anti-simulatórias, com presunções *juris tantum*, cabendo o ônus da prova ao Estado.¹⁰¹

Diferentemente de Sacha Calmon Navarro Coêlho, aderindo-se à corrente que entende tratar-se o parágrafo único do art. 116 do CTN como norma geral antielisiva, Ricardo Lobo Torres elenca alguns argumentos gerais para defender seu pensamento:

Não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4.º); Não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução de regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro; Não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas da década de 1990; Em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores; Quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão “maduras” para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo; As teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” tem conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista; As normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva; As normas antielisivas no Direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.¹⁰²

⁹⁹ Op. cit., p. 95.

¹⁰⁰ Ibid., p. 171.

¹⁰¹ Ibid., p.61 e 62.

¹⁰² TORRES, op. Cit., p. 112.

Sobre não ter peso argumentativo o Congresso reunir-se para votar lei que repetiria a proibição de simulação, Daniela Victor de Souza Melo acredita que a maior parte das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 104/2001 veio apenas consolidar o que já era prática administrativa e entendimento jurisprudencial, sendo exemplo o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Sobre os três últimos argumentos, assim se manifestam Daniel Queiroz Pereira¹⁰³, Cláudio Victor de Castro Freitas¹⁰⁴ e Ronaldo Redenschi:¹⁰⁵

Certamente, os três últimos argumentos são os mais impactantes, pois acabam por apontar aquela que seria a real finalidade da norma antielisiva – equilibrar a legalidade com a capacidade contributiva, promovendo verdadeira ponderação entre princípios – ao mesmo tempo em que sinaliza para o real fundamento da norma, isto é, a coloca como um mecanismo de combate à fraude à lei, ao abuso de direito ou ao primado da substância sobre a forma. A própria doutrina da jurisprudência dos valores reconhece a tensão entre os aludidos princípios constitucionais e defende o seu equilíbrio. Esta solução acarreta resultados positivos para o contribuinte e para o Fisco, pois não sacrifica por inteiro nenhum dos valores assegurados pelos princípios. Adota-se uma posição mais equilibrada, sem dar margens a distorções.¹⁰⁶

Porém, como já visto, para Hugo de Brito Machado, a utilização de princípios como a capacidade contributiva acaba por permitir-se uma tributação por analogia, proibido pelo art. 108, § 1º, do CTN.

Para Ricardo Lobo Torres, a norma antielisiva é fruto do entendimento de que o contribuinte pode planejar os seus negócios na busca da economia fiscal, desde que não cometa abuso de direito. Senão vejamos:

O pluralismo metodológico, fundado na jurisprudência dos valores, dá outro enfoque ao problema da elisão. Parte da consideração de que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, que não cometa abuso de direito. Não pode ultrapassar os limites da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da justiça e da segurança jurídica, e princípios como o da unidade da ordem jurídica, da

¹⁰³ Mestrando em Direito da Cidade pela UERJ. Professor contratado de Direito Econômico e História do Direito Brasileiro da UERJ. Ex-integrante do Programa de Iniciação Científica (PIBIC) da UERJ. Ex-monitor de Direito Penal I e II – parte geral da UERJ. Ex-monitor de História do Direito da UERJ. Advogado.

¹⁰⁴ Pós-graduando em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pelo Curso Metta/Universidade Veiga de Almeida. Ex-monitor de Direito do Trabalho da UERJ. Advogado da Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS.

¹⁰⁵ Mestre em Direito Público pela UNESA. Professor da EMERJ e da Pós-Graduação da UERJ. Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Advogado.

¹⁰⁶ FREITAS, Cláudio Victor de Castro; PEREIRA, Daniel Queiroz; e REDENSCHI, Ronaldo. Norma Antielisão e Hermenêutica aplicada ao Direito Tributário. **Revista Quaestio Iuris: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ nº 05**. Rio de Janeiro: Gramma, março, 2007, p. 107-125.

interação entre o Direito Tributário e Economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado Democrático de Direito.¹⁰⁷

No entanto, a doutrina do abuso de direito é contestada por parte da doutrina.

Ricardo Lobo Torres, ao analisar detalhadamente o parágrafo único do art. 116 do CTN, chega às seguintes conclusões: que somente a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados, cabendo ao Judiciário o controle do ato de requalificação; que a desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, ou seja, uma qualificação jurídica diferente da praticada pelo contribuinte na elisão; que esta requalificação se refere aos fatos geradores concretos; que a aplicação do parágrafo único, do art. 116 do CTN fica na pendência de normas federais, estaduais e municipais de caráter procedimental, sendo que para a União, que já possui estas normas meramente declaratórias, já seriam autoexecutáveis; que a elisão não pode ser combatida pela interpretação, mas apenas pela integração jurídica, utilizando-se a contra-analogia – uma desconstrução da analogia empregada pelo contribuinte – e a redução teleológica – sem alterar a letra da lei, o aplicador reduz o seu alcance à finalidade econômica da norma sempre que o contribuinte tiver ampliado desmesuradamente o seu sentido.¹⁰⁸ Conclui Ricardo Lobo Torres afirmando que o parágrafo único do art. 116 do CTN é “autêntica norma antielisiva e que nada tem que ver com a norma anti-simulação”.¹⁰⁹

Contrariando Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado entende que pelo motivo da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN atribuir à autoridade administrativa a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos, constituindo-se em verdadeira ampliação de competência tributária, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB, por meio do qual não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Também em oposição a Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra da Silva Martins entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN é norma inconstitucional, e que, por depender de elaboração legislativa infraconstitucional, conforme consta de seu texto: “observados os procedimentos a serem estatuídos em lei ordinária”, sua eficácia é nenhuma. Tem-se uma lei condicionada à produção normativa inferior, que ainda não foi produzida.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3.

¹⁰⁸ Ibid., p. 113 a 121.

¹⁰⁹ Ibid., p. 122.

E, ainda, com relação a sua vigência, Hugo de Brito Machado entende que somente será plena quando entrar em vigor a lei ordinária referida no texto do parágrafo único do art. 116 do CTN. A autoridade administrativa somente poderá aplicá-la observando-se os procedimentos estabelecidos pela disciplina desta nova lei. Portanto, pode-se concluir que se trata de uma lei de eficácia limitada.

Porém, Marcus Abraham¹¹⁰ crê na existência de uma norma geral antielisiva que não necessita, em primeiro lugar,¹¹¹ de uma lei que lhe defina as medidas procedimentais para que possa ser aplicada. Verifica-se que ele segue as palavras de Ricardo Lobo Torres, que entende que “a regra antielisiva é meramente declaratória e, por isso, só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-Membro ou Município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário”.¹¹² No mesmo entendimento, tem-se as palavras de Aldemário A Castro:¹¹³

Pensamos que a norma geral antielisiva pode ser aplicada sem regras procedimentares específicas. Para tanto seria utilizado o regramento aplicável ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários. Não custa lembrar a ampla possibilidade de defesa e contraditório, por parte do contribuinte, no âmbito daquele procedimento.

Em segundo lugar,¹¹⁴ quando há falta de previsão normativa das cláusulas de propósito negocial e de abuso de formas, entende que estas podem ser extraídas do Código Civil de 2002, como a função social do contrato (art. 421 e parágrafo único do art. 2.035), que tem na proteção das partes e nos seus reflexos perante a coletividade, o sentido da promoção da justiça social, a sua essência e finalidade; a boa-fé objetiva (art. 422), que representa os deveres de lealdade, probidade e ética, todos concretamente analisados na conduta do contrato, sob a ótica do meio social, deixando para trás o enfoque meramente subjetivo, baseado apenas no elemento volitivo; e o equilíbrio econômico (art. 478), que visa proteger os contratantes em face de lesão ou onerosidade excessiva e manter a igualdade substancial entre os seus deveres e obrigações. E cita, ainda, Heleno Taveira Torres, que acrescenta outro elemento: a exigência de causa, pela qual cada transferência patrimonial necessita de uma razão, de uma justificativa lícita e merecedora de proteção, já que o Código Civil de 2002 dá

¹¹⁰ Procurador da Fazenda Nacional, doutor em Direito Público – UERJ, mestre em Direito Tributário – Ucam, professor adjunto de Direito Financeiro da UERJ e diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF.

¹¹¹ **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 192, op. Cit., p. 85.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Fórum de Direito Tributário. Vol. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 123.

¹¹³ CASTRO, Aldemário Araújo. **Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 382.

¹¹⁴ **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 192, op. Cit., p.85 e 86.

relevante função aos motivos dos negócios jurídicos, como aspecto determinante à validade dos atos.

Nesta mesma esteira, acrescenta:¹¹⁵

O Direito Tributário ganha novas preocupações. Deixa de ser um diploma meramente protetivo do contribuinte, patrono de uma sociedade individualista e patrimonialista, para rediscutir o tema dos direitos humanos na sua própria seara – na tributação. Ao mesmo tempo, o tributo passa a ser considerado a contraprestação garantidora de toda uma gama de direitos fundamentais, coletivos e individuais na sociedade de hoje, ganhando, também, o status de dever fundamental inafastável, como um sinalagma ou *conditio sine qua non*. Assim, os valores da justiça social são agora o pano de fundo para a implementação da justiça fiscal.

Já Hélcio Lafetá Reis considera que por já existir, no âmbito federal, uma extensa regulação do Processo Administrativo Federal (PAF), por meio do Decreto nº 70.235/1972 – em que se disciplinam os procedimentos de fiscalização e de julgamento, bem como do processo de consulta –, e subsidiariamente pela Lei nº 9.784/1999 – que regula o processo administrativo federal enquanto gênero –, a desconsideração dos atos e negócios dissimulados independe de novo disciplinamento procedimental, uma vez que o PAF já se orienta pelos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, e a Administração Tributária Federal, na fase oficiosa do procedimento fiscal, já vem atuando com a participação ativa dos contribuintes na produção do conjunto probatório que embasará eventual lançamento de ofício.¹¹⁶ Porém, cabe lembrar que o Congresso Nacional reconhece a necessidade de cumprir o estabelecido na parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN, tanto é que, como vimos, tramita em uma de suas Casas o Projeto de Lei 536/2007, que traz os procedimentos necessários para dar vigência a esta norma.

O que se verifica é que o parágrafo único do art. 116 do CTN pende de eficácia técnica, pois sua aplicação ficou sujeita aos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Tal regulamentação deverá restringir-se aos procedimentos para se desconstituir atos que dissimulam a ocorrência do fato gerador e não seguir a sistemática proposta pela Medida Provisória 66/2002, que invadiu a seara da legislação complementar e tentou conceituar o que seria a conduta do abuso de direito.

Cláudio Victor de Castro Freitas, Daniel Queiroz Pereira e Ronald Redenschi acreditam tratar-se o parágrafo único do art. 116 do CTN de uma norma de eficácia limitada, porém, quanto ao procedimento que deve ser utilizado. Mas nada impede que a Administração Fiscal

¹¹⁵ **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**, op. Cit., p. 86.

¹¹⁶ **Revista Dialética de Direito Tributário nº 209**, op. Cit., p. 66.

se utilize de outros meios legais de enfrentamento das práticas de evasão fiscal, já que o ordenamento jurídico possui normas que combatem a simulação e a fraude à lei.¹¹⁷

Para *Leonardo Siade Manzan*,¹¹⁸ a legislação antielisiva deve existir; porém, não pode ser regulamentada às pressas e, principalmente, revestir-se de caráter geral, pois a inserção de cláusula geral no ordenamento pátrio daria um poder incomensurável ao fiscal da Administração Pública, podendo-se dizer, inclusive, que o fiscal se tornaria como um administrador de empresas, participando diretamente da sua gestão (dizendo o que pode ou o que não pode ser feito, sem, contudo, arcar com o resultado). Afirma, também, que o contribuinte deve ser livre para escolher que caminho seguir nas suas relações privadas, e que o poder público não pode interferir de modo tão ostensivo na privacidade dos cidadãos.¹¹⁹

Por isso, talvez a solução seja a elaboração de normas antielisivas específicas que reduzam o poder arbitral da autoridade administrativa fiscal, no momento da aplicação da norma que limita a ação do contribuinte que tem o intuito de economizar tributos. É o que propõe, por exemplo, *André Luiz Carvalho Estrella*.

Assevera o referido autor que o critério de interpretação da norma deve ser orientado pela busca do pluralismo de valores, com equilíbrio entre a liberdade, justiça e segurança jurídica. Contempla dois regimes de antielisão: o primeiro, consiste na previsão de norma antielisiva geral disposta no CTN associada à legislação ordinária meramente procedimental dos membros da Federação; o segundo, que melhor lhe agrada, dispõe a norma antielisiva de forma genérica no CTN e deixa ao legislador de cada ente federativo a missão de elaborar a norma antielisiva específica que contenha a lista de negócios inoponíveis ao Fisco. Por conta disto:

No primeiro regime, considera-se constitucional a norma antielisiva geral desde que, cumulativamente: a) o intérprete faça uso da técnica de ponderação de interesses na solução do conflito; b) a justificativa para a intervenção do Fisco seja bem clara e definida usando critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações Fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (lei meramente procedimental); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de descon sideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (checks and balance). No segundo regime, desde que a lei ordinária exigida de cada ente federativo contenha a lista de situações

¹¹⁷ *Revista Quaestio Iuris: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ* n° 05, op. Cit., p. 107-125.

¹¹⁸ Advogado Tributarista e consultor de empresas. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Bolonha – Itália.

¹¹⁹ MANZAN, Leonardo Siade. A Lei Complementar n° 104/01 e a chamada “Elisão (ou Elusão Fiscal)”. *Revista Jurídica CONSULEX*, v. 8, n° 177, de 31 maio 2014, p. 63.

antielisivas (lei contendo norma antielisiva específica), acrescentando-se, ainda, as condições de letras a), b) e d) citadas.¹²⁰

5.8. Uma Norma Antievasiva de Eficácia Limitada

Verificou-se, na análise do entendimento doutrinário até aqui visto, que estamos longe de ter como pacífico o tema da análise do parágrafo único do art. 116 do CTN e a questão de sua aplicabilidade. No entanto, compartilhamos como correta a tese da corrente majoritária que o considera como um mandamento que esteja dentro dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, caracterizando-se como uma norma antievasiva de eficácia limitada.

Isto porque acatamos a tese de que o termo “dissimular” deve ser entendido em sua acepção técnica, portanto, como sinônimo de simulação relativa. O que tem em vista a norma é trazer à tona a realidade do fato gerador, que foi mascarado, ocultado pela simulação praticada pelo contribuinte.

Além do mais, concordamos também com a tese de que possibilitar que a autoridade administrativa desconsidere os atos ou negócios jurídicos praticados seria atribuir competência tributária a um órgão do poder Executivo, contrariando o princípio da separação de poderes, contido no art. 2º, da CRFB¹²¹, e infringir garantia individual do contribuinte, estipulado no art. 60, § 4º, IV, da CRFB, com a possibilidade do Fisco eleger situações não contidas na lei como passíveis de tributação.

Também porque, pela literalidade da norma, vê-se que a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos já praticados, ou seja, após a ocorrência do fato gerador, o que só pode se tratar de caso de dissimulação, não de elisão fiscal, que aconteceria antes da ocorrência de tal fato. Isto é o que conclui Gabriel Lacerda Troianelli, *in verbis*:

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional desconsidera ato do contribuinte praticado para ocultar ou encobrir a ocorrência do fato gerador, e, portanto, ato praticado após a ocorrência do fato gerador, tal

¹²⁰ **Revista de Direito Administrativo nº 225**, op. Cit., p. 212.

¹²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Art. 2º, *in verbis*:

“Art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 out 2014.

norma só poderá se aplicar, evidentemente à evasão fiscal, jamais à elisão fiscal.¹²²

Ainda também porque concordamos com Sacha Calmon Navarro Coêlho, que considera não ser possível no Direito brasileiro uma norma geral antielisiva, tendo em vista a rigidez de nossa Constituição, assentada no princípio da legalidade e tipicidade fechada. E com *Leonardo Siade Manzan* e *André Luiz Carvalho Estrella*, que propõem a elaboração de normas específicas antielisivas, onde, para cada ente federativo, existiria uma lista de negócios inoponíveis ao Fisco.

De eficácia limitada, porque, quanto aos procedimentos, há a previsão de se observar o que ainda será estabelecido em lei ordinária, conforme os pareceres vistos anteriormente de *Ives Gandra da Silva Martins* e *Hugo de Brito Machado*. Enquanto não se tiver a elaboração da lei ordinária prevista pela LC 104/01, ficamos sem condições de aplicar o parágrafo único do art. 116 do CTN. Por isto, a importância de se votar logo o Projeto de Lei 536/2007, que prevê os procedimentos necessários para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos previstos no parágrafo único do art. 116 do CTN, propiciando vigência a esta norma.

¹²² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, p. 101.

6. O Entendimento Jurisprudencial

Observa-se, após vasta pesquisa jurisprudencial, que são raras as questões que tratam do planejamento tributário ou da questão da existência ou não de uma norma geral antielisiva no parágrafo único do art. 116 do CTN na jurisprudência nacional, conclusão a que chegou também Edmar Oliveira Andrade Filho: “raramente essas questões são levadas ao Poder Judiciário, de modo que são poucos os precedentes a respeito.”¹²³ Desta forma, passa-se a analisar as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), um órgão integrante do Ministério da Fazenda responsável pelo julgamento dos litígios tributários no âmbito federal.

Verifica-se, na jurisprudência administrativa, a quase inexistência de menção expressa à cláusula antielisiva, ao passo que nota-se a ampliação do espaço da evasão fiscal e da simulação. É nítida, também, a exigência de objetivo econômico que ultrapasse a mera economia fiscal.

Na ementa abaixo do ano de 2010, infere-se que buscou o órgão julgador verificar se a realidade dos fatos correspondia ao que formalmente teria sido praticado pelas partes envolvidas no processo de subscrição de novas ações de uma sociedade anônima. O negócio foi acertadamente desconsiderado pelo Fisco ao dissimular a real intenção das partes, caracterizada como uma venda da participação societária. Houve, no caso, um caso típico de simulação. Nota-se que não há nenhuma referência ao parágrafo único do art. 116 do CTN para resolver esta questão trazida ao tribunal administrativo do CARF. Senão vejamos:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes. SIMULAÇÃO A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.¹²⁴

¹²³ **Revista de Direito Tributário nº 72**, op. Cit., p. 26.

¹²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 19515.001895/2007-11**. Data de Publicação: 28/01/10. Recorrente: Klabin S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antônio Alkmim
Teixeira. Disponível em:

Na ementa colacionada abaixo, do ano de 2012, pode-se constatar a majoração dos princípios da legalidade, segurança jurídica e autonomia privada, inclusive salientando que “a previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais”. Constata-se, também, a rejeição da teoria do abuso de direito na seara tributária. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado à lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.¹²⁵

A ementa a seguir traz, todavia, o conceito de abuso de direito como determinante para a solução deste Processo. Ao mesmo tempo, nota-se uma das raras vezes em que se pode achar uma menção à aplicação da norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN na jurisprudência brasileira:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS. Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade. Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e

<carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 27 out. 2014.

¹²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1101-000.710**. Data de Publicação: 11/04/12. Recorrente: Gerdal Aços Especiais S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 10 set. 2014.

contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar. Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteada por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida. Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Recurso a que se nega provimento.¹²⁶

O que se verifica neste acórdão é que, na verdade, toda esta operação poderia ser classificada como um caso de simulação relativa, pois, perante terceiros, as empresas eram consideradas autônomas, mas a realidade demonstrou tratar-se da mesma empresa, que realizou toda esta manobra com o fim de economizar tributos ilícitamente.

Já o acórdão abaixo, estabelece, acerca da existência do propósito negocial, a informação de não ser a única condição para a realização de um planejamento tributário lícito, o que significa dizer que o propósito negocial será avaliado subjetivamente pelo Fisco, podendo acontecer de um negócio lícito realizado pelo contribuinte ser desconsiderado por este motivo, o que acaba por estabelecer uma outra condição para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, além da legalidade estrita e da tipicidade fechada:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo Direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além, do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário. **PROPÓSITO NEGOCIAL** A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade

¹²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3802-001.564**. Data de Publicação: 07/06/13. Recorrente: Rojana Calçados Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Francisco José Barroso Rios. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 10 set. 2014.

extraída a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registrá-lo.¹²⁷

Verifica-se, abaixo, no recente acórdão, datado de 15 de agosto do corrente ano, que o relator sequer cita o parágrafo único do art. 116 do CTN para fundamentar sua decisão. Vê-se, ainda, que se retorna ao argumento da simulação para concluir-se acerca da evasão fiscal:

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário. SIMULAÇÃO. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO CARACTERIZADO. Negócios efetuados com pessoas jurídicas, intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, de modo a simular negócios jurídicos inexistentes e visando, unicamente, reduzir a carga tributária constituem fraude contra a Fazenda Pública. Há simulação quando os negócios aparentarem conferir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, portanto, quando houver interposição de pessoas. Não se trata de planejamento tributário lícito - elisão, mas de mera evasão fiscal.¹²⁸

Conclui-se, dos acórdãos citados, que também a jurisprudência administrativa fiscal não sabe qual entendimento deve adotar acerca da elisão fiscal, pois ora afirma ser o princípio da legalidade o único a ser observado na questão do planejamento tributário, de sorte que um planejamento lícito, realizado antes da realização do fato gerador, não possui ressalvas a serem levantadas pela jurisprudência, porque observou-se o que a lei define, não se incidindo na hipótese de incidência tributária prevista para o negócio ou ato realizado. Ora, insere condições como a existência de propósito negocial, o abuso de direito ou a inexistência de finalidade comercial para considerar o planejamento tributário como ilícito, além do fato de serem raras as citações de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

¹²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1401-001.059**. Data da Publicação: 06/01/14. Recorrente: Banco Mercedes-Bens do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkimim Teixeira. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 10 set. 2014.

¹²⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3202-001.136**. Data da Publicação: 15/08/14. Recorrente: C WEB REPRESENTACAO, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS EM GERAL LTDA. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Relator: Luis Eduardo Garrossino Barbieri. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08 set. 2014.

7. Conclusão

A proposta do presente trabalho, como vista, teve que ver com a análise da elisão fiscal como uma forma lícita de reduzir a carga tributária, perquirindo-se acerca dos institutos jurídicos que gravitam em torno do tema do planejamento tributário. E, também, com a análise criteriosa do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva, bem como sobre a questão de sua aplicabilidade à luz dos princípios da Constituição da República Federativa do Brasil e do subsistema do Código Tributário Nacional.

Verificou-se que a partir da década de 1990, começou a surgir no direito brasileiro uma parcela da doutrina que entendia que o planejamento tributário não deveria ser regido exclusivamente pelo princípio da legalidade, e que novas concepções estariam surgindo para equilibrar este princípio com princípios de justiça social, de sorte que os cidadãos participassem com mais efetividade do rateio dos custos de uma sociedade cada vez mais voltada à solidariedade, surgindo daí a LC 104/01, que inseriu a chamada norma geral antielisiva no Direito brasileiro. De pronto, houve a reação da doutrina clássica majoritária, com o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, que ainda não foi julgada, da edição da Medida Provisória 66/02, não convolada em lei no que se referia aos procedimentos relativos ao parágrafo único do art. 116 do CTN, e a atual tramitação do Projeto de Lei 133/2007.

Diante deste cenário, passou a haver uma grande produção acadêmica a respeito do tema, que foi aqui analisado, chegando-se a algumas conclusões de sua situação atual no âmbito da doutrina e da jurisprudência nacional.

De início, logo se constatou que o planejamento tributário, que observe a legislação e seja feito previamente ante à incidência do fato gerador, constitui-se um direito do cidadão, não devendo ser tolhido pelas autoridades fiscais do País, pois trata-se da consolidação de garantias asseguradas pela Constituição, como as estabelecidas no seu art. 150. Assim, as hipóteses tributárias lícitas e não previstas em lei como hipóteses de incidência do tributo são campo de livre atuação do contribuinte, que poderá escolher a opção que melhor satisfaça a seu negócio, visando sempre a diminuição dos custos de sua implementação e a maximização de seus lucros.

Na análise do entendimento da doutrina a respeito do tema, chegou-se à conclusão de que, para a maior parte da doutrina, ainda continua a prevalência do princípio da legalidade e da liberdade privada em face do princípio da capacidade contributiva e igualdade, por conta

da rigidez de nosso sistema constitucional e a segurança jurídica necessária para que os cidadãos possam realizar seus atos sabendo, com antecedência, as suas respectivas consequências jurídicas, em especial nos campos do Direito Penal e do Direito Tributário, onde elas se fazem sentir com mais rigor, por ir de encontro às garantias individuais conquistadas com tanto suor pelo cidadão ao longo dos séculos, face ao enorme poder de regulamentação do Estado. Ainda mais porque, na maioria das vezes, os defensores de uma ponderação entre o princípio da legalidade e o da capacidade contributiva se amparam no argumento do abuso de direito, o que dá margem à insegurança jurídica por deixar ao arbítrio do Fisco a definição do limite entre o lícito e o ilícito, e por ser esta teoria inaplicável no âmbito do Direito Tributário, como vimos neste trabalho, e no argumento da analogia, o que é proibido para a exigência de tributo.

Verificou-se, também, que não se pode pensar que o normal seja um poder genérico de aplicação, do tributo por analogia, mas sim a ágil manifestação do legislador na tipificação das condutas que pretende serem proibidas, o único com legitimidade para qualificar e requalificar os atos e negócios jurídicos para os tributar, jamais o agente do Estado-Administração, que, amparado pela norma legislada, só pode aplicar a lei mediante ato administrativo fundamentado em provas, nunca através da analogia.

Constatou-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se trata, na verdade, de uma norma geral antielisiva, e sim de uma norma antievasiva, pois assim deve ser interpretado em sua acepção normal e técnica o termo “dissimular” constante do parágrafo único do art. 116 do CTN. E que esta norma veio, tão-somente, reforçar a prática administrativa e o que a jurisprudência já vinha combatendo como simulação fiscal: o objetivo da norma é aniquilar o mascaramento ou a ocultação que se faz do verdadeiro fato jurídico tributário.

Concluiu-se, a respeito do dispositivo estudado, que a grande maioria dos tributaristas concorda tratar-se de uma norma de eficácia limitada, somente podendo ser utilizada quando uma lei ordinária dispuser sobre seus aspectos procedimentais.

Consignou-se ser plenamente possível a elaboração de normas antielisivas específicas, que conteriam uma lista de situações em que não se poderia contrapor-se ao Fisco. É claro que se deve levar em consideração o modelo formalista do Direito Tributário brasileiro, completamente estruturado em conceitos fechados, não permitindo a aplicação de uma norma geral, que acabaria por pender para a interpretação econômica ou para a analogia.

Constatou-se a total discrepância da jurisprudência para a solução dos casos relativos ao planejamento tributário, pois ora aplica o princípio da legalidade, ora utiliza-se de argumentos relativos à existência de propósito negocial, abuso de direito ou de finalidade

comercial para considerar o planejamento tributário como ilícito, critérios muito subjetivos, que acabam ficando ao arbítrio da autoridade fiscal administrativa a sua aplicação ou não nos casos levados perante os tribunais. Além disso, nota-se que são raras as citações de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN pela jurisprudência, devido à grande controvérsia que ainda envolve o entendimento deste regramento no âmbito do Direito tributário brasileiro.

Por fim, espera-se que seja julgada a ADIn 2.446, de tal forma que se estabeleça qual o significado e alcance dos termos contidos no parágrafo único do art. 116 do CTN, definindo a questão de sua constitucionalidade; e transformado em lei o PL 536/2007, que trará os procedimentos necessários para dar vigência a esta norma.

Referências Bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, Setembro de 2011.

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. 1. ed. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. . Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista de Direito Tributário nº 72**. São Paulo: Dialética, Setembro de 2001.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos Negócios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1988.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Elisão Fiscal entre o Céu e o Inferno. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais nº 47, Julho/Agosto/Setembro de 2002**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4886934#%20-%20Peticao%20inicial. Acesso em: 09 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1930159. Acesso em: 09 set. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1401-001.059**. Data da Publicação: 06/01/14. Recorrente: Banco Mercedes-Benz do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkimim Teixeira. Disponível em: carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf >. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3202-001.136**. Data da Publicação: 15/08/14. Recorrente: C WEB REPRESENTACAO, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS EM GERAL LTDA. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Relator: Luis Eduardo Garrossino Barbieri. Disponível em: carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf >. Acesso em: 08 set. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3802-001.564**. Data de Publicação: 07/06/13. Recorrente: Rojana Calçados Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Francisco José Barroso Rios. Disponível em: carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf >. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1101-000.710**. Data de Publicação: 11/04/12. Recorrente: Gerdal Aços Especiais S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. **Código Civil Brasileiro**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 07 ago 2014.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 jul 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06 ago 2014.

_____. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm>. Acesso em: 01 ago 2014.

_____. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>. Acesso em: 29 ago 2014.

_____. **Projeto de Lei da Câmara nº 536, de 2007**. Estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 -Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444885&filename=PL+536/2007>. Acesso em: 09 set. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN. **Revista de Direito Administrativo nº 225**. Rio de Janeiro: Renovar, Julho/Setembro de 2001.

FREITAS, Cláudio Victor de Castro; PEREIRA, Daniel Queiroz; e REDENSCHI, Ronaldo. Norma Antielisão e Hermenêutica aplicada ao Direito Tributário. **Revista Quaestio Iuris: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ nº 05**. Rio de Janeiro: Gramma, março, 2007.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Esther C. Piragibe e MAGALHÃES, Marcelo C. Piragibe. **Dicionário Jurídico Piragibe**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MANZAN, Leonardo Siade. A Lei Complementar nº 104/01 e a chamada “Elisão (ou Elusão Fiscal)”. **Revista Jurídica CONSULEX, v. 8, Nº 177, de 31/05/04**.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade à Luz da Segurança Jurídica. **Revista de Direito Tributário nº 119**. São Paulo: Dialética, agosto de 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 63**. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e Evasão Fiscal – o Novo Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a Redação da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 69**. São Paulo: Dialética, Junho de 2001.

PRATES, Homero. **Atos Simulados e Atos em Fraude à Lei**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 209**. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a LC 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 83**. São Paulo: Dialética, agosto de 2002.

_____. Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos depois da LC 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 159**. São Paulo: Dialética: Dezembro de 2008.

SILVA, Anderson Furlan Freire da **Elisão Fiscal, reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual**. Coimbra: Edições Almedina, 2007.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, Simulação, Elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Fórum de Direito Tributário. Vol. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética.