

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
FELIPE SCAFURA LAMONTE GONÇALVES**

**ELUSÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO: O critério da  
autoridade administrativa para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista  
no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**

**Juiz de Fora  
2021**

**FELIPE SCAFURA LAMONTE GONÇALVES**

**ELUSÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO: O critério da autoridade administrativa para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Público sob orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2021**

# FOLHA DE APROVAÇÃO

FELIPE SCAFURA LAMONTE GONÇALVES

**ELUSÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO: O critério da autoridade administrativa para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Público submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Prof. Pós-Graduado Aloísio da Silva Lopes Júnior  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG

---

Mestrando Hugo Paiva Barbosa  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 8 de setembro de 2021.

Agradeço aos meus pais Andréa e Roberto,  
meus amigos e minha companheira por  
todo o suporte e paciência.

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo investigar as diferentes formas de interpretação da norma geral antielisiva do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que faculta à autoridade tributária a tarefa de desconsiderar determinados atos ou negócios jurídicos praticados no âmbito dos planejamentos tributários. Tendo como marco teórico as proposições neoconstitucionalistas e utilizando das metodologias analítica-descritiva, indutiva e crítica, este trabalho, por meio de revisão bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e doutrinária, busca compreender quais são os principais critérios utilizados na desconsideração e suas conformidades com a ordem constitucional brasileira vigente. Para tanto, parte do estudo dos fenômenos da evasão, elisão e elusão fiscal, da prática dos planejamentos tributários, dos conceitos de natureza civil atinentes, do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema e das reflexões doutrinárias acerca da norma antielisiva em comento. Os resultados dessa monografia estão no sentido de que a elusão fiscal é caracterizada como instrumento de economia tributária via artificialidade dos atos e negócios jurídicos; que a discussão acerca da oponibilidade do planejamento fiscal é mais de caráter prático do que dogmático; que a norma em comento é constitucional; que a edição de lei que regulamente a norma geral antielisiva é medida indispensável; e que a verificação da substância do ato ou negócio jurídico é o critério mais adequado de interpretação do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Elisão Fiscal; Elusão Fiscal; Planejamento Tributário; Desconsideração de atos e negócios jurídicos; art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

## ***ABSTRACT***

*This monography aims to investigate the different forms of interpretation of the general anti-avoidance rule of art. 116, sole paragraph of the National Tax Code, which gives the tax authority the task of disregarding certain acts or businesses practiced within the scope of tax planning. Having as theoretical framework the neoconstitutionalist propositions and making use of analytical-descriptive, inductive and critical methodologies, this work, through bibliographical, legislative, jurisprudential and doctrinal review, seeks to understand the main criteria used in disregard and its conformity with the constitutional order current Brazilian law. Therefore, the work starts from the study of the phenomena of tax evasion, tax avoidance and abusive tax avoidance, the practice of tax planning, the related civil concepts, the position of the Federal Supreme Court on the subject and the doctrinal reflections on the anti-avoidance tax rule under discussion. The results of this monograph are in the sense that abusive tax avoidance is characterized as an instrument of tax saving via the artificiality of legal acts and transactions; that the discussion about the enforceability of fiscal planning is more practical than dogmatic; that the rule in question is constitutional; that the enactment of a law that regulates the general anti-avoidance rule is an indispensable measure; and that the verification of the substance of the act or legal transaction is the most appropriate criterion for interpreting art. 116, sole paragraph of the National Tax Code..*

*Keywords: Tax avoidance; Abusive tax avoidance; Tax planning; Disregard of legal acts and businesses; Art. 116, sole paragraph of the National Tax Code*

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	08
2 ECONOMIA FISCAL - MOTIVOS E MODALIDADES .....	10
2.1 Evasão fiscal .....	11
2.2 Elisão fiscal lícita e planejamento tributário .....	14
3 ELUSÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO .....	18
3.1 Instrumentos jurídicos de elusão fiscal .....	20
3.1.1 Simulação .....	21
3.1.2 Abuso de direito .....	23
4 NORMAS ANTIELEISIVAS E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	26
4.1 Normas antielisivas .....	27
4.1.1 Legitimidade das normas antielisivas.....	28
4.1.2 Sistemas de normas antielisivas.....	33
4.2 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.....	36
4.2.1 A constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN.....	40
4.2.2 Eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN.....	43
5 O CRITÉRIO PARA A DESCONSIDERAÇÃO PREVISTA NO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	52
5.1 Formalismo ou interpretação conceptualista .....	52
5.2 Interpretação econômica.....	54
5.3 Jurisprudência dos valores e a substância do negócio .....	57
6 CONCLUSÃO .....	60
REFERÊNCIAS .....	61





## 1 INTRODUÇÃO

O pagamento de tributos consiste na forma mais habitual de expropriação, pelo Estado, do patrimônio do contribuinte. Apesar da importância da arrecadação tributária para o financiamento de políticas públicas, é natural que o sujeito passivo da relação jurídica tributária busque, por diversos meios, reduzir o alcance dessa expropriação, considerando que vivemos em uma sociedade centrada no consumo, em que o dinheiro é fator determinante para o acesso a bens e serviços. Essa redução ou supressão da carga tributária suportada, quando efetivada, é chamada de economia tributária e pode ocorrer de forma lícita ou ilícita. Nesse contexto, importa conhecer os mecanismos de que detém o Poder Público para, dentro das diretrizes e dos limites constitucionais, definir - no plano normativo - e aplicar - na esfera prática - os mecanismos de economia tributária que são (ou não) aceitáveis.

Utilizando-se das metodologias analítica-descritiva, indutiva e crítica, o presente trabalho tem como foco o exame do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), que faculta à autoridade tributária o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que busquem dissimular a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária. Esse dispositivo, compreendido como uma norma geral antielisiva, é cercado de questionamentos acerca de sua constitucionalidade, eficácia e aplicabilidade. Além de abordar alguns desses pontos, busca-se compreender qual seria o critério mais adequado para a interpretação desse dispositivo legal, ou seja, de que forma a autoridade tributária deveria, quando da análise de atos e negócios jurídicos praticados na esfera da economia tributária, levar a efeito a desconsideração prevista no parágrafo único do mencionado art. 116.

Para tanto, examina-se, no segundo capítulo, algumas das possíveis razões para a economia tributária e o que define, à luz da licitude de seus meios, cada uma das suas principais espécies: evasão e elisão fiscal. No terceiro capítulo, cuida-se do estudo da chamada elusão fiscal, modalidade de economia tributária que pode ser situada entre a evasão e a elisão fiscal. Em ambos os capítulos, analisa-se a relação entre essas formas de economia tributária e os chamados planejamentos tributários, mecanismos comumente utilizados para a efetivação da redução da carga tributária.

O quarto capítulo é dedicado ao estudo das chamadas normas antielisivias, mecanismos legais ligados ao combate dos planejamentos tributários considerados abusivos. No mesmo capítulo, faz-se uma análise pormenorizada do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966). Examina-se suas principais características, o processo legislativo que introduziu o dispositivo no ordenamento legal brasileiro e os questionamentos acerca de sua

constitucionalidade e eficácia, sendo analisada a Medida Provisória que buscou regulamentar os procedimentos atinentes ao dispositivo legal em comento.

Após o estudo das formas de economia tributária e as normas antielisivas, passa-se, no quinto capítulo, a explorar os principais entendimentos doutrinários acerca do critério de interpretação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966). Sendo norma de caráter aberto (como é apontado ao longo do trabalho), de que forma a autoridade tributária pode se valer da desconsideração de atos ou negócios jurídicos? A simples verificação formal basta? É possível a interpretação econômica desses atos e negócios? Sobretudo na ausência de norma que complemente o dispositivo geral, o que deve ser entendido como dissimulação? Qual o procedimento a ser adotado? Essas são algumas perguntas que esta monografia pretende responder, buscando contribuir com esse debate cuja sensibilidade se justifica pela atual falta de satisfatória segurança jurídica em torno da temática.

Por partir da premissa que os princípios constitucionais possuem força normativa e irradiam efeitos sobre os demais campos infraconstitucionais, bem como vinculam a interpretação e aplicação das normas legais, o trabalho tem como marco teórico a obra neoconstitucionalista. Isso porque a monografia tem como ideia basilar a de que a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, 1988), ao consagrar princípios tributários inspirados nas ideias de igualdade social e tributação justa, obriga o Estado a diligenciar em desfavor de práticas que contrariem essas diretrizes, se furtando, contudo, de desrespeitar as garantias constitucionais concedidas ao contribuinte.

## 2 ECONOMIA FISCAL - MOTIVOS E MODALIDADES

São diversas as razões que levam os contribuintes a buscarem uma redução da carga tributária recolhida. Por um lado, é presente no senso comum brasileiro a ideia - muitas vezes apartada de uma análise aprofundada sobre o tema – de que a carga tributária brasileira é muito alta. Pesquisa da Confederação Nacional da Indústria (2016) apontou que 65% da população brasileira considerava a carga tributária *muito elevada* e 19% *elevada*. Associa-se a isso a impressão de que a qualidade dos serviços públicos (cujo financiamento é atribuído, na concepção popular, de forma imediata aos tributos) está aquém do montante arrecadado pelo Estado. A mesma pesquisa mostrou que “Praticamente nove em cada dez brasileiros (87%) consideram que os impostos são altos ou muito altos para a qualidade dos serviços públicos oferecidos à população” (2016, p. 6). Ainda, é possível perceber um profundo desconhecimento, por parte dos contribuintes, acerca do ordenamento tributário. A título de exemplo, a referida pesquisa mostrou que apenas 32% dos brasileiros sabiam o que é a Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF) (2016, p. 10).

Extraí-se desse cenário que o contribuinte, em regra, não compreende o Sistema Tributário e não considera satisfatória a contraprestação estatal. Essa deslegitimação da arrecadação fiscal desestimula o recolhimento dos tributos, processo que passa a ser entendido, pelo contribuinte, como algo inócuo ou, até mesmo, injusto, sendo desconsiderada a importância da arrecadação tributária para a concretização de políticas públicas que levem a cabo os princípios e objetivos traçados no texto constitucional.

Por outro lado, em que pesem o desconhecimento e até mesmo as narrativas e discursos ideológicos que permeiam a sociedade, a carga tributária, de fato, configura uma das mais relevantes despesas contábeis para o contribuinte. Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação mostrou que, em relação ao ano de 2020, “[...] a tributação, em relação à renda, patrimônio e consumo, levando-se em conta o rendimento médio brasileiro, está atualmente em 41,25% [...]” (2020, p. 2). Os dados coletados pela pesquisa ainda apontam que o contribuinte brasileiro trabalharia até o dia 30 de maio “[...] somente para pagar os tributos (impostos, taxas e contribuições) exigidos pelos governos federal, estadual e municipal” (2020, p. 2). Em relação às empresas, apenas a tributação direta representa 34% da arrecadação, conforme estudo realizado pela *KPMG International Limited* (2014), o que colocava o Brasil na 6ª posição no ranking dos países pesquisados com maior tributação corporativa direta, atrás apenas dos Emirados Árabes Unidos (55%); Estados Unidos (40%); Japão (35,64%); Angola, Argentina, Malta, Sudão e Zâmbia (35%); e São Martinho (34,5%).

Em suma, o cenário tributário brasileiro torna compreensível a busca, tanto por empresas, quanto por pessoas físicas, por formas de reduzir o montante de tributos recolhido por elas. Para além de medidas de caráter mais amplo, como o anseio e pressão política para aprovação de uma reforma tributária, contribuintes buscam, individualmente, recolher menos tributos. Ives Gandra da Silva Martins, tradicional pensador de matriz liberal, observa:

Em última análise, nem a carga tributária exigida pelo Estado Moderno é “indevida”, como pretenderam os primeiros doutrinadores modernos, nem “sublimada”, como formularam os autores do Estado de Bem Estar Social, mas é “desmedida” para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder. Sob esta realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque sabe que estruturalmente injustas, em sua dimensão atual. E os fenômenos da elisão fiscal e da evasão fiscal assentam-se nesta perspectiva de busca de meios para reduzir o tamanho crescente da carga desmedida (MARTINS, 2014, p. 104).

As formas de economia tributária, tradicionalmente, são divididas entre *evasão fiscal* e *elisão fiscal*, sendo os critérios mais utilizados para a aferir essa separação a estrita conformidade legal dos meios utilizados e o momento em que, em regra, as medidas que visam a economia tributária são tomadas. Quando essas medidas são manifestadamente ilícitas e concomitantemente ou após a ocorrência do fato gerador, tem-se a figura da evasão. De outra forma, quando os instrumentos são lícitos e aplicados antes da ocorrência do fato gerador, fica caracterizada a elisão fiscal. Não bastassem os desafios e questões impostas por essa divisão, a seara tributária do Direito tem percebido a necessidade de se discutir uma nova modalidade de economia tributária, localizada entre a evasão e elisão fiscal: a elisão fiscal ilícita ou, como será doravante tratada, *elusão fiscal*.

Para que seja possível a devida compreensão deste último fenômeno, necessário estabelecer de forma mais detalhada o que se entende por evasão e elisão fiscal.

## 2.1 Evasão fiscal

Como aponta André Mendes Moreira, “[...] evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos” (2003, p. 2). No mesmo sentido, aponta Ricardo Lobo Torres:

A *evasão ilícita* (*tax evasion* em inglês, *Steuerhinterziehung* em alemão) dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A palavra evasão, com sentido de ilícito fiscal, largamente empregada nos países de língua inglesa, entrou no Brasil pela obra de Sampaio Dória (*Elisão e Evasão Fiscal*, cit., p. 230) e foi adotada por grande

parte da doutrina. Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar tributo ou de pagar importância inferior à devida (Lei 4.502/1964 – art. 71, 72 e 73). É, também, crime definido pela lei penal (vide p. 318). Não se confunde com fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, a fraude *contra legem*, que é evasão ilícita (TORRES, 2018, p. 239).

Da leitura dessas lições, é possível extrair duas características que compõem o cerne dos critérios utilizados para a conceituação da evasão fiscal, quais sejam: a legalidade do instrumento utilizado e o momento de seu uso.

A evasão fiscal é marcada por seu caráter ilícito, ou seja, as práticas consideradas evasivas são aquelas que o ordenamento jurídico expressamente proíbe, razão pela qual o estudo dessa categoria caminha, quase sempre, ao lado do estudo dos crimes tributários, previstos principalmente na Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), da qual se transcreve os seguintes artigos:

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

**I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;**

**II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;**

**III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;**

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

**V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.**

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

**I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;**

**II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;**

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 1990) grifos nossos.

A análise das condutas descritas no diploma legal transcrito revela outra característica da evasão fiscal: ela é levada à efeito após ou durante a ocorrência do fato gerador. Isso porque tanto os atos omissivos (sonegação fiscal, omissão de patrimônio e renda etc.), quanto os comissivos (fraude a fiscalização tributária, falsificação de documentos etc.), se referem a situações realizáveis após a ocorrência da situação fática que enseja o lançamento tributário. Dada essa característica, essas práticas muitas vezes têm por objetivo omitir ou falsear a natureza do fato gerador já ocorrido.

Pode-se citar, por exemplo, o caso do contribuinte que, ao realizar sua Declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deixa de indicar a existência de determinado bem ou ativo financeiro já de sua propriedade para se enquadrar em faixa mais benéfica de alíquota. Outro exemplo está no sentido de que o contribuinte, ao realizar a compra e venda de um imóvel, declara como valor do bem, para fins de recolhimento do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), montante inferior ao do negócio celebrado.

Filia-se, este trabalho, à posição de André Mendes Moreira, no sentido de que a análise conjunta dos critérios é a adequada para o estudo do tema:

Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática lícita (evasão fiscal) (MOREIRA, 2003, p. 4).

Para além da legalidade e do momento cronológico das medidas, aponta-se, ainda, outra característica da evasão fiscal: o uso consciente e intencional do instrumento ilícito. Sobretudo porque a prática evasiva guarda íntima relação com o cometimento de crime, há que se constatar o dolo específico de reduzir ou suprimir o pagamento de tributos. A própria Lei nº 4.502 (BRASIL, 1964), ao versar sobre a sonegação, fraude e conluio, expressamente menciona que se configuram como tais as ações dolosas, não havendo que se falar, portanto, em evasão culposa ou acidental. Importa mencionar, por fim, o disposto no art. 18, parágrafo único do Código Penal Brasileiro (CPB), cuja redação indica que “[...] salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente” (BRASIL, 1940).

Em suma, a evasão fiscal é a modalidade de economia tributária concretizada por medidas ilegais, concomitantes ou posteriores ao fato gerador e conscientemente tomadas pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária com a finalidade de prejudicar a arrecadação devida ou a fiscalização tributária.

## 2.2 Elisão fiscal lícita e planejamento tributário

Assim como a evasão fiscal, também não existe consenso, na doutrina, acerca dos limites da chamada elisão fiscal (MOREIRA, 2003, p. 1), sobretudo com o surgimento da sua modalidade ilícita. No entanto, é possível, estabelecendo uma comparação com a evasão fiscal, perceber algumas características fundamentais.

Ao passo que a evasão fiscal é marcada pela ilicitude de suas ferramentas utilizadas com o fim de reduzir o montante de tributos recolhidos, a elisão fiscal lícita pode ser compreendida como as formas de economia fiscal cujos meios são absolutamente legais. O contribuinte atinge seu objetivo, dessa forma, explorando mecanismos muitas vezes previstos pela própria legislação tributária, como, por exemplo, aderindo a determinado regime fiscal mais benéfico.

Ainda, tem-se que a elisão lícita se relaciona com medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador, sobretudo porque essa prática se dá por meio da elaboração e efetivação dos chamados planejamentos tributários. Como aponta André Mendes Moreira:

Por outro lado, a elisão fiscal (lícita) é instrumento da maior utilidade, tanto para pessoas naturais como – e principalmente – para jurídicas, podendo assumir as seguintes formas: Elisão induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus). Elisão por lacuna na lei: esta é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário). Não há, entretanto, que se confundir negócio indireto com simulação. Nesta, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*. A particularidade do negócio jurídico indireto é que as partes o praticam visando ao alcance de fim que não é, normalmente, típico ao negócio celebrado (MOREIRA, 2003, p. 6).

Como exposto, a elisão fiscal lícita é por vezes operada por meio de um planejamento tributário, que pode ser compreendido como um serviço de natureza jurídica e contábil que, através do estudo da realidade do contribuinte e do ordenamento legal

pertinente, elabora uma série de medidas que, concretizadas, levam a efeito uma redução dos tributos recolhidos. Essas medidas, de caráter preventivo, podem se relacionar tanto com as operações do contribuinte, quanto com o uso de procedimentos administrativos ou judiciais. Ainda, o planejamento tributário pode se valer da comparação entre a legislação brasileira e ordenamentos estrangeiros.

Como explica Marcus Abraham (2010, p. 500), a pessoa jurídica, dada sua natureza, possui um escopo de opções mais amplo para a implementação de um planejamento tributário, em comparação com uma pessoa física. Isso porque, além de o ordenamento legal oferecer mais alternativas, os custos fiscais guardam uma maior representatividade em relação às demais despesas do empreendimento.

Na esfera operacional, é possível, por exemplo, o redirecionamento das atividades empresariais; a mudança de domicílio para localidade mais atrativa, como estados ou municípios que oferecem incentivos fiscais; a reorganização contábil; a reestruturação do quadro societário ou do ato constitutivo, com mudanças pontuais que proporcionem a redução de tributos; a adesão a regime fiscal mais benéfico; o uso de benefícios fiscais como isenções e imunidades etc. O uso de medidas judiciais, como a distribuição de ações de repetição ou compensação de tributos, também se inclui no rol de ações ligadas ao planejamento tributário.

Considerando a diversidade de medidas que podem compor um planejamento tributário, possível estabelecer algumas classificações deste último. Sobre essa classificação, entende Marcus Abraham:

Numa sucinta classificação, podemos identificar algumas das formas em que o planejamento fiscal pode ocorrer: a) *obliqua*: pela interposição de uma outra pessoa ou outra relação jurídica entre o efetivo contribuinte ou entre o negócio objetivado (p. ex. negócio jurídico indireto); b) *omissiva*: abstenção da realização da operação normalmente realizada por força de algum fator tributário (p. ex. deixar de importar mercadorias excessivamente gravadas pelos tributos regulatórios); c) *induzida*: quando a própria lei favorece a escolha de um determinado regime de tributação (p. ex. compra de mercadorias através da Zona Franca de Manaus); d) *optativa*: eleição da fórmula mais econômica dentre as disponíveis no ordenamento (p. ex. adoção da tributação pelo lucro real ou presumido; declaração de rendimentos pelo modelo simplificado); e) *interpretativa*: identificação de *loopholes* no sistema tributário (p. ex. identificação de algum tipo de serviço, não previsto na lista de serviços de ISS, que possa ser enquadrado e qualificado na atividade realizada do contribuinte); f) *contenciosa*: utilização de meios administrativos ou judiciais para afastar a tributação indesejada, seja porque efetivamente indevida, seja porque exista alternativa na legislação (p. ex. uso de mandados de segurança; pedidos de parcelamentos ou regimes especiais etc.) (ABRAHAM, 2010, p. 501-502).

Há que se apontar, ainda, que os planejamentos tributários não são limitados ao direito nacional, podendo o contribuinte se valer da análise de ordenamentos estrangeiros para



a concretização da economia pretendida. Na esfera internacional, existe um vasto campo para implementação de planejamentos tributários, vez que as oportunidades de redução da carga tributária recolhida são multiplicadas pela variedade de ordenamentos jurídicos pelo mundo.

Marcus Abraham explica:

Nesse sentido, o contribuinte irá buscar a aplicação de uma norma tributária em algum território estrangeiro específico, cuja legislação lhe será mais favorável e menos onerosa fiscalmente. Isto ocorre através do processo denominado “*shopping*”, pela identificação do sistema tributário que lhe seja mais interessante, através de alguns procedimentos, tais como: a) manipulação voluntária dos elementos de conexão (nacionalidade, domicílio, sede, foro contratual, local de pagamento etc.); b) aplicação de tratados ou convenções internacionais ou; c) transferência total ou parcial das operações para algum local conhecido como “paraísos fiscais” ou, conhecidos, também, por “*tax havens*” (ABRAHAM, 2010, p. 502).

Nesse contexto de planejamento tributário internacional, alguns países propositalmente oferecem condições fiscais muito mais favoráveis, comparadas com as das demais nações, justamente para atrair capital estrangeiro. São os mencionados paraísos fiscais: países cujo regramento tributário propicia uma significativa redução da tributação sobre o patrimônio ou uma reduzida transparência acerca de informações sobre os contribuintes. A própria Receita Federal do Brasil (RFB), ao instituir sua Instrução Normativa 1.037 e suas posteriores modificações, passou a manter uma lista dos países para ela considerados paraísos fiscais. No critério da instituição, conforme art. 1º, *caput* da referida Instrução Normativa, constituem-se paraísos fiscais os “países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade” (BRASIL, 2010).

Há que se perceber, no entanto, que o planejamento tributário de ordem internacional geralmente se destina a contribuintes com maior capacidade financeira, dada a maior complexidade das medidas que extrapolam o ordenamento brasileiro, como a mudança de domicílio fiscal para país estrangeiro; a constituição de filial ou sucursal em outro país; a remessa (lícita) de patrimônio para contas *off-shore* etc. Essas e outras medidas dificilmente são implementadas por contribuintes com menor expressividade patrimonial. Isso porque o planejamento tributário, internacional ou não, analisa a relação entre os custos das medidas a serem tomadas e a economia fiscal obtida com elas. Se o custo de determinada operação se mostra superior à eventual economia, aquela não se mostra compatível com o próprio propósito do planejamento tributário.

Em resumo, a elisão fiscal é a economia tributária operada dentro da legalidade, com medidas tomadas antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Para tanto, o contribuinte pode se valer de um planejamento tributário, ferramenta de natureza jurídica/contábil que, com base nas especificidades da realidade tributária de determinado contribuinte, aponta as soluções mais apropriadas para a redução da carga tributária a ser recolhida.

### 3 ELUSÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Considerando que a evasão e a elisão se configuram como dois campos distintos de economia fiscal, com identificação mais clara de suas características e limites, a elusão fiscal (ou elisão fiscal ilícita) é a modalidade que reside entre esses campos. Ao mesmo tempo que não guarda todas as características que marcam a evasão, não se subsume à definição de elisão fiscal lícita.

A própria definição de elusão fiscal é objeto de maior controvérsia na doutrina. Entende Diogo Lopes Cavalcante:

A elusão fiscal se trata de um conceito novo e ainda não pacífico na doutrina e jurisprudência de direito tributário. Uma nomenclatura que surgiu do trabalho de autores como Heleno Torres na interpretação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que será analisado mais a frente. Em termos gerais, todavia, pode-se dizer que a elusão fiscal é uma hipótese intermediária entre os conceitos consolidados de elisão e evasão fiscal. Na elusão fiscal o objetivo dos agentes e o mesmo – a economia de tributos –, os mecanismos utilizados são lícitos e a operação é traçada antes da ocorrência do fato gerador assim como na elisão, mas prevalece o intuito fraudulento assim como na evasão fiscal. Isso porque, na elusão fiscal são utilizadas outras formas de negócios jurídicos lícitos para economia fiscal, mas sem o propósito negocial aplicado, mas sim com mero propósito de frustrar a aplicação lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu (CAVALCANTE, 2016, p. 6-7).

Tratando da elusão fiscal, Marciano Seabra de Godoi entende que:

[...] na *elusão* fiscal o objetivo do contribuinte é praticar atos e negócios jurídicos que não provoquem ou provoquem na menor medida possível a incidência de obrigações tributárias, com a diferença de que, na *elusão*, os atos e negócios engendrados pelas partes são abusivos/artifíciosos, posto que sua formalização não reflete os reais *propósitos práticos* buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie, enquanto que na *elisão* (tal como se utiliza esse termo no Brasil) a conduta das partes é considerada perfeitamente válida e eficaz (GODOI, 2012, p. 120-121).

Ao discorrer sobre o tema, Ricardo Lobo Torres atribui o termo “elisão ilícita” para descrever aquilo que pode se considerar elusão fiscal:

*Elisão* (*tax avoidance* em inglês; *Steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano) pode ser lícita (= planejamento tributário consistente) ou ilícita (= planejamento fiscal abusivo). No primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei. [...] A elisão ilícita, por conseguinte, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil de 2002); mas é sempre difícil de se caracterizar e o combate à ilicitude redundante, não raro, no emprego de analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente, ou da contra-analogia e da redução teleológica inerente às normas gerais

antielisivas (vide p. 156), se não se faz na via legislativa por meio de conceitos determinados e cláusulas específicas (TORRES, 2018, p. 238-239).

Carlos Renato Cunha, Maurício Dalri Timm do Valle e Valterlei Aparecido da Costa, tratando sobre o tema, se valem da expressão “elisão abusiva”:

Contudo, não se deve olvidar uma parcela de situações que se encontram na penumbra conceptual: seria o caso da atuação lícita do contribuinte, no âmbito privado, a ser desconsiderada para fins tributários, posto ser abusiva. Eis a chamada elisão abusiva, ou alusão tributária, que decorreria de um abuso de formas do particular no intuito de evitar a incidência da norma tributária (CUNHA, VALLE & COSTA, 2020, p. 6).

O mesmo termo é empregado por Leonardo Pietro Antonelli:

Como dito alhures, com a introdução do parágrafo único ao art. 116, do CTN, as fórmulas clássicas para delimitar os institutos da evasão e elisão fiscal não se prestam. Isso porque, foi criado um verdadeiro terceiro gênero, que é a elisão abusiva: conduta lícita do contribuinte, mas que objetiva, tão somente, dissimular a ocorrência do fato gerador (ANTONELLI, 2010, p. 477-478)

Como de depreende das lições transcritas, a mesma situação é tratada como “elisão fiscal ilícita”, “elisão fiscal abusiva” ou mesmo “elusão fiscal”. Apesar da diferença de nomenclatura, percebe-se que se cuida da mesma hipótese: a economia tributária não configurada como evasão fiscal, mas que não se encontra dentro dos limites da legalidade, como a elisão fiscal.

Seja compreendida como fenômeno autônomo ou como modalidade de elisão fiscal, o que parece ser possível de afirmar é que a elusão fiscal pode ser entendida, ainda que em linhas gerais, como a forma de economia tributária levada a efeito por meio de medidas que, mesmo aparentemente legais, não traduzem de forma legítima a realidade dos atos praticados, valendo-se o contribuinte da simulação ou do abuso de direito. A conceituação da elusão é de suma importância para a compreensão dos limites da economia tributária legítima, seja pela ótica do contribuinte, que deve ter segurança jurídica para a tomada de medidas elisivas, seja por parte da administração tributária, na aplicação de normas que visam coibir práticas de economia tributária ilegítima.

Para ilustrar a ideia da elusão fiscal, vale-se, novamente, do exemplo com o ITBI. Se na evasão fiscal o contribuinte declara, para fins de recolhimento do imposto, montante inferior ao do negócio efetivamente celebrado (prestando, portanto, informação falsa), na elusão fiscal o vendedor do imóvel constitui pessoa jurídica integralizando no capital social o bem. O comprador, em vez de obter diretamente o imóvel, adquire as cotas da pessoa jurídica, obtendo, portanto, o imóvel. Após a realização do negócio, a empresa criada deixa de existir.

Por força do art. 156, §2º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988), sobre essa transferência de propriedade do imóvel não incide o referido imposto de transmissão.

Verifica-se no exemplo acima que não houve omissão, falsificação de documento, sonegação ou outro ato característico da evasão fiscal. Considerando que todo o trâmite descrito seguiu as normas legais atinentes, forçoso admitir que as partes realizaram negócios jurídicos absolutamente legais: a criação de uma pessoa jurídica, a integralização de capital social com bem imóvel, a compra de quotas sociais de pessoa jurídica e o término das atividades empresariais. Não obstante a aparente legalidade dos atos praticados, há que se notar que, na prática, todo o procedimento empresarial serviu tão somente para que fosse suprimida a cobrança do ITBI. A questão que se levanta, diante desse e de outros cenários de elusão fiscal, é: essa prática é legítima? Sendo a resposta negativa, qual o critério usado para determinar essa ilegitimidade?

Antes de responder esses questionamentos, cumpre apontar que assim como a elisão fiscal (lícita) guarda íntima relação com a ferramenta do planejamento tributário, a elusão também o faz. A diferença, no entanto, é que sendo a economia tributária ilegítima, o planejamento tributário que a levou a efeito é denominado de *abusivo* ou *agressivo*.

### 3.1 Instrumentos jurídicos de elusão fiscal

A elusão fiscal pode ser entendida como a economia tributária realizada através de negócios jurídicos que, a despeito de aparentemente legais, não traduzem a realidade dos atos praticados pelo contribuinte. Essa dissonância entre o negócio formal e o negócio de fato é consequência de um vício negocial que, como se extrai de algumas das citações acima transcritas, é frequentemente apontado como decorrente de simulação ou abuso de direito.

Embora esses dois conceitos tenham suas raízes no Direito Privado, a abordagem sob a ótica tributarista não deve se adstringir ao mero exame da conceituação civilista destes fenômenos, uma vez que a interpretação destes deve considerar o contexto da relação jurídica tributária. Como aponta Sérgio André Rocha:

Esses debates muitas vezes esquecem da seguinte questão: O que é o Direito Privado? O Código Civil não é um catálogo de conceitos unívocos como parcela relevante da doutrina quer fazer parecer. Assim, mesmo que se tenha um reenvio ao Direito Privado encontraremos um texto passível de interpretação, a não ser que haja uma interpretação final do órgão de aplicação do Direito. Dessa maneira, dizer que “serviço” deve ter um conceito de Direito Privado, ou que “simulação” é um termo de Direito Privado, não elimina a necessidade de interpretação de tais termos no contexto em que se inserem. Raramente o intérprete se deparará com um termo que tenha uma definição unívoca no Direito Privado (ROCHA, 2019, p. 44).

Não obstante a necessidade de interpretação, há que se observar os limites impostos pelo próprio CTN (BRASIL, 1966), que assim dispõe:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Depreende-se que ao estudo sob a ótica tributária é vedada a modificação das definições dos conceitos cuja origem é o Direito Privado. Dessa forma, tanto a lei tributária, quanto o intérprete tributarista, devem buscar, examinando o caso concreto, a adequação do ato praticado ao conceito - assim definido na legislação civil e compreendido pela jurisprudência - que corretamente configure a situação, fato que revela a importância do exame desses instrumentos.

### 3.1.1 Simulação

O Dicionário Jurídico Brasileiro conceitua “simulação” como “Ato ou efeito de simular, isto é, de disfarçar, fingir; deficiência da ação jurídica que consiste em não divulgar o desejo verdadeiro” (2001, p. 228). Consoante essa definição, o Código Civil Brasileiro (CCB) (BRASIL, 2002a), prescreve, sobre o que considera simulação, o seguinte:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (BRASIL, 2002a)

Ao comentar sobre o tema, consigna Flávio Tartuce:

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores [...].

[...]

Sem prejuízo desses casos, em outros a simulação pode estar presente todas as vezes em que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausulus*) (TARTUCE, 2013, p. 236 e 238).

Sobre a simulação, complementa-se com o apontamento de Caio Mário da Silva Pereira:

Não há na simulação um vício do consentimento, porque o querer do agente tem em mira, efetivamente, o resultado que a declaração procura realizar ou conseguir. Mas há um defeito do ato, ou um daqueles que a doutrina apelida de *vícios sociais* (cf. nº 88, *supra*), positivado na conformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal, em relação ao resultado daquela, ou em razão da técnica de sua realização. Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir (PEREIRA, 2016, p. 449).

A simulação, no contexto da elusão fiscal, ocorreria toda vez que o contribuinte realiza determinado negócio jurídico cujo resultado não é, imediatamente, o realmente pretendido, mas sim um subterfúgio para a obtenção deste último. Retomando o exemplo da transferência de imóvel via capital social de pessoa jurídica, a intenção das partes não é, de fato, a abertura de uma empresa e a negociação de seu capital social. Esse processo visa camuflar o real objetivo, que é a transferência do bem sem a incidência do ITBI.

Nesse sentido, a compreensão da simulação no contexto da elusão fiscal deve ser complementada com a contribuição de Leonardo Pietro Antonelli:

Simular vem do latim *simulare*, ou seja, imitar, fingir, disfarçar (NCC 167 e CTN), enquanto que *dissimular* significa encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato. Logo, imperioso diferenciamos a simulação absoluta, da relativa, destacando, desde já, que o ato ou negócio jurídico que o parágrafo único do art. 116, do CTN, quer desconsiderar é o praticado com a finalidade dissimulatória, ou seja, mediante simulação relativa. Na simulação absoluta não há negócio jurídico, logo não se oculta qualquer outro negócio jurídico. Aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando na realidade não se pretende realizar negócio algum. Por outro lado, na simulação relativa (dissimulação) as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, ocultam-no com um contrato aparentemente distinto do primeiro pela sua natureza jurídica ou pelas suas cláusulas e condições. Há negócio jurídico que as partes querem ocultar (ANTONELLI, 2010, p. 485).

Reputa-se apropriada a classificação realizada por Antonelli, que leva à conclusão de que simulação na esfera do planejamento fiscal abusivo, a qual o Fisco considera indesejada, é aquela que visa camuflar a real intenção do contribuinte, imputando à situação fática características diferentes do negócio de fato realizado. No exemplo supracitado, atribui-se o caráter de aquisição de quotas sociais ao que, na verdade, é a compra e venda de bem imóvel.

Por fim, importante apontar que a simulação em estudo não se confunde com o negócio jurídico indireto, no qual as partes atingem, através de um determinado negócio, resultado diferente e ulterior ao tipicamente obtido pelo ato jurídico. Se um indivíduo adquire todas as quotas de uma pessoa jurídica que tem em seu patrimônio determinado imóvel, percebe-se que ainda que haja a transmissão da propriedade deste bem (que, como visto, é abarcada pela imunidade tributária do art. 156, §2º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988)), o que

se pretende com o negócio jurídico é a compra da própria empresa, não do imóvel. A transferência deste é consequência da negociação, não um objetivo oculto.

### 3.1.2 Abuso de direito

O CCB, ao versar sobre os atos ilícitos, dispõe em seu art. 187 que “[...] comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestadamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002a).

Caio Mário da Silva Pereira, cuidando do referido artigo, assinala:

O dispositivo oferece os extremos da caracterização do abuso de direito, assentando que o exercício dele há de ser limitado. O parâmetro instituído no Código está em que o sujeito de um direito subjetivo não o pode exercer em afronta à finalidade econômica ou social dele, ou contrariando o princípio da boa-fé ou dos bons costumes. Não importa, na caracterização do uso abusivo do direito, a deliberação de malfazer – *animus nocendi*. É suficiente determinar que, independente desta indagação subjetiva, abusa de seu direito aquele que leva o seu exercício ao extremo de convertê-lo em prejuízo a outrem. O propósito de causar dano não requer apuração de intenção do titular. Induz-se o abuso da circunstância de se servir dele o titular, excedendo manifestadamente o seu fim econômico ou social, atentando contra a boa-fé ou os bons costumes (PEREIRA, 2016, p. 565).

Comete abuso de direito, portanto, aquele que, ao usufruir de prerrogativa legal que a lei o confere, o faz em descompasso com a finalidade deste direito, extrapolando as balizas legais para seu exercício. No abuso de direito, uma conduta *a priori* lícita, prescrita em lei, se torna ilícita diante de seu uso deturpado. Nesse sentido, aponta Flávio Mattos:

O abuso de direito caracteriza-se pelo exercício de um direito subjetivo previsto na norma que, a partir de uma ruptura intencional do agente, acaba por extrapolar os fins éticos, sociais e legais dispostos pelo legislador, violando, por conseguinte, direitos de terceiros. No campo tributário, o abuso de direito seria caracterizado pelo uso de negócios jurídicos formalmente lícitos, com neutralização, porém, de seus respectivos efeitos naturais, com o único propósito de geração de economia tributária (MATTOS, 2012, p. 258-259).

Sobre o do abuso de direito, Antonelli (2010, p. 489) entende que esse fenômeno comportaria diversas espécies, podendo ser elencadas a fraude à lei, abuso de forma e o abuso de personalidade jurídica. Quanto à fraude à lei, ela pode ser entendida da seguinte forma:

Não se cuida de ofensa a uma regra jurídica, mas sim a um princípio que fornece conteúdo e sentido a um dispositivo legal. Com a fraude à lei se tem a violação de uma regra jurídica, mas tal ocorre de maneira indireta, ou seja, obliquamente. Para a configuração da fraude à lei, faz-se indispensável, inicialmente, que alguém realize um ato invocando o amparo de determinada norma, chamada lei de cobertura. A particularidade está em que, ao assim agir, labora o sujeito de direito com o propósito de concretizar um fim ou escopo vedado por outra norma legal, sendo esta de colorido imperativo (NOBRE JÚNIOR, 2014, p. 127).



Ricardo Lobo Torres trata do conceito de fraude à lei:

O exemplo clássico de fraude à lei é o que nos vem do direito alemão. Para pagar menos impostos determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris* (TORRES, 2006, p. 28).

Já o abuso de forma, por sua vez, “[...] consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso” (CAVALCANTE, 2016, p. 8). Como aponta o próprio Diogo Lopes Cavalcante, o abuso de forma se confunde, em certa medida, com a própria noção de abuso de direito:

Em certa medida confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática (CAVALCANTE, 2016, p. 8).

O abuso de personalidade jurídica, por seu turno, pode ser entendido como uma modalidade de abuso de forma em que há uma ilegítima relação entre a personalidade natural e a jurídica. Buscando obter alguma vantagem, o agente macula a separação entre o regime da pessoa física com o da pessoa jurídica. Como explica Caio Mário da Silva Pereira, ao apontar a quem se destina a desconsideração da personalidade jurídica:

O que neste sentido ocorreu foi que se elaborou uma doutrina de sustentação para, *levantando o véu*, da pessoa jurídica, alcançar aquele que, em fraude à lei ou ao contrato, ou por abuso de direito procurou eximir-se por trás da personalidade jurídica e escapar, fazendo dela uma simples fachada para ocultar uma situação danosa (PEREIRA, 2016, p. 281).

A título de exemplo, imagina-se determinado contribuinte que, visando desviar-se de uma ação de execução fiscal, transfere a propriedade de seus bens pessoais para sua empresa, ciente da incomunicabilidade (em regra) entre o patrimônio da pessoa física e da jurídica. Nesse cenário, percebe-se que o empresário usou de forma indevida o regime empresarial, valendo-se de uma prerrogativa legal (a separação patrimonial entre empresa e sócio) para esquivar-se de uma obrigação legal. Decorre, dessa situação, a existência de abuso de forma por abuso de personalidade jurídica.

Em uma sucinta conclusão, todas essas espécies se relacionam com a deturpação de instrumentos legais lícitos, com o contribuinte praticando atos que ultrapassam a finalidade

desses instrumentos. No contexto da relação jurídica tributária, esses abusos têm por finalidade reduzir ou suprimir determinada obrigação tributária.

O estudo dos instrumentos de elusão fiscal pode indicar a possibilidade do surgimento de uma confusão entre os institutos. Como demonstram as citações acima transcritas, os instrumentos de elusão fiscal por vezes se confundem, sendo tratados em conjunto e sendo a eles atribuídos diferentes significados na doutrina. Isso porque, no contexto da economia tributária ilegítima, a simulação, o abuso de forma, a fraude à lei etc. compartilham a característica de, em última análise, serem formas de o sujeito passivo da relação jurídica tributária ludibriar a autoridade fiscal por meio de atos ou negócios jurídicos que, de alguma forma, causam uma dissonância entre a forma apresentada e a materialidade do ato jurídico. Considerando eventuais divergências conceituais, a depender de quem se debruça sobre um caso concreto, o mesmo fato pode ser classificado de diferentes formas. Para um, determinada prática de elusão fiscal seria simulação; para outro, a mesma atitude seria classificada como fraude à lei.

Em razão disso, este trabalho entende correta a abordagem de Marco Aurélio Greco (2019), que aponta que a questão dos limites da elusão fiscal ilícita e do planejamento tributário abusivo é, sobretudo, de caráter prático. Isso significa dizer que, mais do que ser capaz de classificar se no caso concreto houve esse ou aquele vício, o que importa, de fato, é saber se determinada forma de economia tributária é oponível ao Fisco. Partindo desta observação, urge compreender qual é o critério utilizado pela autoridade fiscal para considerar determinada prática de economia tributária válida ou não, legítima ou abusiva. Para tanto, há que se investigar, primeiro, os instrumentos normativos que o Fisco dispõe.

#### **4 NORMAS ANTIELISIVAS E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Como se percebe, o tema da elusão fiscal guarda particular complexidade, seja pela ausência de compreensões inequívocas acerca dos institutos jurídicos pertinentes, seja pelo amplo leque de possibilidades que o contribuinte dispõe para efetivar a economia fiscal pretendida. O desafio, para a autoridade tributária, de coibir as práticas ilegítimas é, dessa forma, proporcional à essa complexidade.

Considerando que a Administração Pública, por força do art. 37, *caput* da CRFB (BRASIL, 1988), tem sua atuação condicionada ao princípio da legalidade e que o direito brasileiro possui tradição romano-germânica, a principal fonte para a delimitação da economia tributária legítima deve ser a normativa. Não obstante a importância da jurisprudência e da hermenêutica jurídica aplicável em uma janela de discricionariedade estatal, a produção normativa, sobretudo na seara da elusão fiscal, possui a capacidade de proporcionar uma maior segurança jurídica, na medida em que o texto legal se configura como a principal fonte para o direito brasileiro.

A produção normativa não apenas estabelece com maior clareza e certeza os limites do que é aceitável em matéria de planejamento tributário, como também possibilita uma maior harmonia e uniformização dos procedimentos utilizáveis pelos diferentes entes da federação. Mostra-se temerário para ambas as partes da relação jurídica tributária o cenário em que determinada prática elisiva ou elusiva seja considerada como uma, ou outra, a depender do estado ou município em que seja praticada; do Tribunal “A” ou “B” que vá apreciar eventual ação judicial; ou da Câmara “X” ou “Y” do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que examine oportuno recurso administrativo.

Embora compreensões divergentes sejam um elemento constante na aplicação do direito (e a estruturação dos órgãos de julgamento em instâncias se relaciona justamente à essa constatação), é dever de um Estado que busca um ambiente negocial propício ao desenvolvimento econômico oferecer aos seus contribuintes um Sistema Tributário transparente e previsível, tarefa para a qual a existência de um conjunto de normas claras e objetivas, em contraposição à uma indiscriminada discricionariedade da autoridade tributária, se mostra mais apropriada.

Cabe apontar, por fim, que a produção normativa não se confunde com a prescrição de toda e qualquer prática de economia tributária. Como será explorado no subcapítulo a seguir, dentro da produção normativa, com a edição das chamadas normas antileisivas, é possível a opção por um sistema mais aberto, com cláusulas gerais, ou mais fechado, com a

descrição exaustiva de eventuais formas permitidas ou vedadas de economia tributária. O que se defende, portanto, é que, a despeito de qual sistema normativo se adote, a questão da elusão fiscal seja, de alguma forma, positivada e que esse regramento propicie uma previsibilidade tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte.

No Brasil, optou-se pelo modelo aberto, com a inclusão de uma norma geral antielisiva no parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966). Como será explorado no subcapítulo 4.2, tanto a constitucionalidade, quanto a eficácia desta norma é questionada, sobretudo pela ausência de lei que disponha sobre os procedimentos atinentes à possibilidade de desconsideração de determinados atos ou negócios jurídicos prevista pela norma geral.

#### 4.1 Normas antielisivas

As normas antielisivas são instrumentos legais de que dispõe o Poder Público para limitar o exercício da economia tributária por parte do contribuinte. Nesse sentido, a consideração que fazem Ronaldo Redenschi, Daniel Queiroz Pereira e Cláudio Victor de Castro Freitas:

As normas anti-elisivas podem ser encaradas como cláusulas contra-analógicas, uma vez que neutralizam a proibição de analogia gravosa do artigo 108, §1º do CTN.

[...]

O objetivo daquelas é a busca da efetiva capacidade econômica do contribuinte, a qual pode se encontrar fora do âmbito de incidência fiscal em razão da adoção, pelo contribuinte, de atos ou negócios jurídicos destinados exclusivamente a tal fim. Tais normas adquiriram especial relevo durante a década de 1990, como decorrência do desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria da interpretação, bem como da supressão dos positivismos economicistas e conceptualistas. O princípio da transparência e o próprio processo de globalização foram também fundamentais para o aparecimento e disseminação das referidas normas (REDENSCHI, PEREIRA & FREITAS, 2007, p. 110).

A norma antielisiva é, portanto, aquela que se destina a coibir práticas de caráter elisivo. Se as práticas que se deseja coibir são elisivas, portanto, lícitas, há que se distinguir as normas antielisivas das antievasivas.

Se a norma combate a prática evasiva e esta última é marcada pela ilicitude de seus meios, a norma antievasiva é aquela que imputa caráter ilícito à determinada conduta. Assim, o caráter antievasivo se manifesta na própria tipificação do fato. De maneira indireta, pode ser considerada antievasiva, ainda, a norma que institui sanção mais gravosa à evasão fiscal (visando, por seu caráter punitivo, prevenir sua ocorrência) ou que institui mecanismos que facilitem a fiscalização, pela autoridade tributária, das negociações que possam estar eivadas de ilicitude.

Por outro lado, a norma antielisiva é aquela que coíbe a economia tributária lícita, não transportando a prática que se pretende evitar para o campo da ilegalidade. Ocorre que algumas normas consideradas antielisivias buscam neutralizar a economia tributária que, embora se valha de meios lícitos, não corresponde à realidade dos atos praticados pelo contribuinte ou ofende a intenção do ordenamento tributário. Tanto que, como aponta Ricardo Lobo Torres (2006), as normas antielisivias são marcadas pela contra analogia e pela redução teleológica. Logo, haveria que se cogitar uma terceira classificação, concernente às normas que visam não impedir a economia tributária lícita (elisão fiscal), mas sim a abusiva (elusão fiscal): as *normas antielusivas*.

De toda forma, a discussão sobre as normas antielisivias acende alguns debates sobre a legitimidade dessas espécies legais, dado que se verifica um confronto entre princípios de suma importância para o Direito Tributário. Há que se compreender, ainda, as formas com que o Poder Público pode efetivar as medidas que visam a limitação do escopo de atuação no âmbito da economia tributária.

#### 4.1.1 Legitimidade das normas antielisivias

O debate sobre as normas antielisivias e antielusivas destaca o caráter antagônico entre contribuinte e Estado na relação jurídica tributária e envolve o confronto entre alguns princípios constitucionais. De forma geral, nota-se uma contraposição entre a autonomia privada do contribuinte, que tem a seu favor uma série de garantias previstas no texto constitucional, *versus* a necessidade de arrecadação por parte do Fisco, que acarreta a obrigação de pagar tributos. Como aponta Diogo Lopes Cavalcante:

Enfim, resta inquestionável que os particulares têm dever fundamental ao pagamento de tributos, sendo integrantes daquele Estado; por outro lado, também resta inquestionável o direito destes particulares em procurar, pelos meios legais cabíveis – pelo chamado planejamento tributário –, reduzir a quantia devida (CAVALCANTE, 2016, p. 2).

A ordem constitucional elege o Estado como principal responsável pela concretização de políticas públicas que visam cumprir os objetivos fundamentais elencados no art. 3º da CRFB (BRASIL, 1988). Essas políticas públicas, por sua vez, dependem de investimentos provenientes dos cofres públicos, nutridos sobretudo pelo recolhimento de tributos. Como entende Flávio Mattos:

O Estado, para cumprir suas tarefas de promoção dos interesses públicos, necessita naturalmente de recursos e esse recursos são extraídos da cobrança de tributos. É certo que a tributação não representa um fim em si mesmo; vale dizer, não é objetivo primário do Estado, mas um meio para que este cumpra suas funções de Estado de Direito e Estado de Direito Social pautado

no equilíbrio entre seu suporte financeiro (Estado Fiscal) e suas tarefas de promoção das necessidades coletivas dos cidadãos (MATTOS, 2012, p. 252).

Considerando que a CRFB (BRASIL, 1988) apresenta a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como primeiro objetivo fundamental da República, detrai-se que o pagamento de tributos (como visto, essenciais para o financiamento das políticas públicas) traduziria verdadeira obrigação cívica. Surge, portanto, o dever, por parte do contribuinte, de recolher os tributos que lhe são imputados. Ademais, o arranjo legal tributário, mormente por meio dos arts. 145, *caput* da CRFB (BRASIL, 1988) e 3º, do CTN (BRASIL, 1966), impõem, de forma inquestionável, esse dever, em consonância com o disposto no art. 5º, II, da CRFB (BRASIL, 1988). Nesse sentido, o comentário de Diogo Lopes Cavalcante:

Nessa linha, no entanto, observe-se que o dever fundamental no pagamento de tributos não decorre de simples mandamento do Estado, mas sim decorre de lei; decorre da determinação da competência tributária instituída a cada membro da federação somado ao comando específico na legislação. O contrário seria ignorar o disposto no art. 5º, II, da CF, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

[...]

Em outro ponto de vista, também se pode afirmar que o dever fundamental no pagamento de tributos tem amparo no art. 3º, I da CF, que determina que são objetivos do Estado, dentre outros, a *construir uma sociedade livre, justa e solidária*. Ou seja, a edificação de uma sociedade justa e solidária só é possível com a contribuição de todos por meio dos tributos; assim como a promoção do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza e da marginalidade, além da redução das desigualdades sociais e regionais só é possível com a tributação, com a receita fiscal do Estado (CAVALCANTE, 2016, p. 3) grifos do autor.

Por outro lado, nota-se que a mesma Constituição que impõe o dever de pagar tributos, confere ao contribuinte autonomia patrimonial e, dentro da margem da legalidade, a livre iniciativa privada. Nesse sentido, o apontamento de Carlos Renato Cunha, Maurício Dalri Timm do Valle e Valterlei Aparecido da Costa:

A própria Constituição Federal acaba por expressar positivamente alguns aspectos dessa liberdade do particular em vários dispositivos. Dentre os que trazem reflexos no âmbito tributário, convém recordar a garantia de liberdade de trabalho (art. 5º, XIII, CF/88), a livre iniciativa (art. 170, CF/88) e a garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88) (CUNHA, VALLE & COSTA, 2020, p. 6).

Logo, deve ser garantido ao contribuinte a possibilidade de, conforme seu juízo, levar a efeito práticas que visem reduzir, dentro dos parâmetros legais, a expropriação de seu patrimônio pelo Estado. Nesse contexto, a economia tributária, desde que legal, não pode ser suprimida pelo Estado, porquanto traduz direito fundamental, alicerçada na autonomia que o indivíduo tem para gerir seu patrimônio. Como aponta André Mendes Moreira, a economia

tributária pode ser entendida, em determinados contextos, não apenas como direito, mas como dever. Afinal, “O planejamento tributário é inclusive dever dos administradores de sociedades anônimas, conforme se infere do disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [...]” (MOREIRA, 2003, p. 7).

A existência deste direito à economia tributária restou consignado, inclusive, no voto da Ministra Carmen Lúcia no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (melhor explorada no subcapítulo 4.2), que trata do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966):

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada (BRASIL, 2020a, p. 7).

Além do direito à economia tributária, há que se notar algumas outras garantias que traduzem uma série de limitações impostas ao Poder Público que protegem o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Como aponta Ives Gandra da Silva Martins:

Do ponto de vista estritamente jurídico, por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, o sujeito passivo é protegido por princípios fundamentais, como o da estrita legalidade, o da tipicidade fechada e o da reserva absoluta da lei formal e só pode ser obrigado a fazer o que na lei estiver (MARTINS, 2014, p. 105).

Dessas limitações, talvez a de maior destaque, no que concerne ao debate sobre a elisão fiscal, seja a da legalidade, presente no art. 150, *caput* da CRFB (BRASIL, 1988), entendível como a “[...] obrigatoriedade de lei em sentido estrito para o Estado criar ou aumentar tributo” (CAVALCANTE, 2016, p. 9). A depender da interpretação que se faça, o princípio da legalidade em matéria tributária implicaria, inclusive, na necessidade de uma tipificação cerrada das condutas elisivas combatidas, o que concluiria pela impossibilidade de norma antielisiva aberta. Sobre essa tipificação cerrada, o comentário de André Mendes Moreira:

Além disso, o princípio da especificidade conceitual fechada implica na inexistência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado. A especificidade conceitual fechada é reforçada por previsões contidas no próprio Código Tributário Nacional. Afinal, o art. 108, §1º do CTN veda a aplicação da analogia para cobrança de tributos. Na mesma linha, o art. 110 determina que os institutos, conceitos e formas de direito privado previstos nas Constituições (Federal e dos Estados-membros) e nas Leis Orgânicas dos

Municípios não poderão ser alterados pela lei tributária para definição ou limitação de competências (MOREIRA, 2003, p. 13).

Em suma, tem-se, de um lado, a autonomia privada e o direito de se economizar tributos, e do outro, a necessidade de arrecadação de tributos e o dever de recolhê-los. Se a elisão fiscal se encontra fora da esfera de ilicitude, ela se configura como instrumento legítimo de gestão patrimonial. Dessa forma, a norma que coíbe a elisão fiscal seria contrária à autonomia patrimonial do contribuinte. Como poderia, então, o Poder Público editar norma que coíbe prática lícita? A resposta pode ser encontrada nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Inseridos no contexto da relação jurídica tributária, eles atuam como mediadores entre os referidos princípios postos em conflito.

A capacidade contributiva, que como aponta Diogo Lopes Cavalcante, “[...] determina a proporcionalidade da tributação em face da capacidade econômica do contribuinte [...]” (2016, p. 9-10), e é princípio corolário do princípio da igualdade (SCHOUERI, 2015, p. 345). Este último, por sua vez, cuida da vedação de “[...] tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência” (SABBAG, 2016, p. 140) e está previsto de forma genérica no art. 5º, *caput* da CRFB (BRASIL, 1988) e de forma específica no art. 150, inciso II, também da CRFB. Aponta-se, ainda, a redação do art. 145, §1º, na mesma CRFB.

Como ilustra Diogo Lopes Cavalcante, as práticas elisivas e elusivas podem ocasionar uma distorção no tratamento dispensado aos contribuintes, atentando, portanto, contra esses princípios:

Ora, a utilização dos mecanismos de elisão ou evasão fiscal, além dos chamados mecanismos ineficazes de elisão (chamados de elusão fiscal), pode tornar as técnicas utilizadas no cerne do princípio da capacidade contributiva totalmente impróprias. Quer dizer, a adequação da carga tributária em relação às particularidades dos contribuintes pode se apresentar inócua frente aos meios de planejamento tributário, tendo em vista que as Fazendas Públicas poderão estar diante de informações incompletas, imperfeitas ou deturpadas frente à qualificação do contribuinte e dos fatos geradores postos.

[...]

Ora, a utilização dos mecanismos de elisão ou evasão fiscal por um contribuinte que se encontra em situação idêntica a outro, naturalmente, determinará um desequilíbrio do princípio da igualdade. A Fazenda Pública, infelizmente, passará a adotar tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente. Como exemplo, já citado anteriormente, imagine duas famílias com um patrimônio de 20 milhões de reais direcionados para locação. Imagine, nesse cenário uma renda mensal equivalente de 100 mil reais (0,5%); todavia, imagine que uma das famílias apresenta esse patrimônio em nome dos seus membros, sujeitos a uma tributação de IRPF de até 27,5% (que reduzirá os rendimentos para algo próximo a R\$ 75 mil mensais) e imagine uma das famílias com os imóveis em nome de uma



pessoa jurídica sujeito ao IRPJ de 10% (que reduziria os rendimentos para R\$ 90 mil mensais). Eis a prova de desequilíbrio do princípio da igualdade (CAVALCANTE, 2016, p. 10-11).

Em suma, a isonomia e a capacidade contributiva trazem consigo a legitimação das normas antielisivas, uma vez que as práticas de economia tributária, sobretudo as abusivas, oferecem risco à desejada justiça fiscal. Assim, as normas antielisivas se mostram como ferramentas na construção de um sistema tributário justo e eficiente. Conforme entendimento de Daniel Giotti de Paula:

[...] sendo a solidariedade um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, não se pode admitir que haja uma liberdade absoluta no uso das formas jurídico-civis e empresariais, a ponto de frustrar princípios caros à tributação, como a capacidade contributiva e a isonomia.

[...]

A liberdade, a igualdade e a solidariedade, como fundamentos contemporâneos da tributação em uma sociedade de risco e diante de uma visão não-positivista do direito, revelam que existe um dever geral de vedação a condutas com propósito exclusivamente de redução de pagamento de tributo e abuso de formas jurídicas. Esse dever geral se revela pelos fundamentos constitucionais da tributação: solidariedade, eficiência e isonomia (PAULA, 2011, p. 177-188).

Há de se acrescentar à discussão que a relação entre contribuinte e Fisco deve primar por um caráter de transparência. Torna-se muito mais complicada a relação entre os polos da relação jurídica tributária quando não há confiança na probidade da conduta destes: quando o Fisco parte da premissa de que o contribuinte está se valendo de subterfúgios ilegítimos para economizar tributos (devendo o Poder Público fazer exame pormenorizado das condutas elisivas), e quando o contribuinte considera o processo arrecadatário como algo imprevisível e arbitrário (estimulando a adoção de medidas mais complexas para esquivar-se do recolhimento de tributos). Dessa forma, cumpre ao contribuinte praticar medidas de economia tributária que guardem harmonia com o ordenamento jurídico, desprezando, assim, ações que se valham de simulação ou abuso de direito. Por outro lado, o Estado passa a ser incumbido da tarefa de editar e aplicar normas antielisivas que sejam claras e objetivas, a fim de proporcionar ao contribuinte a segurança jurídica necessária para tomada de decisões de cunho tributário. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.

[...]

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução (TORRES, 2006, p. 6).

Em outra passagem, conclui o mesmo autor:

Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agente públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha dos ovos de ouro (TORRES, 2006, p. 14).

Dessa forma, conclui-se que as normas antielisivas e antielusivas possuem seus fundamentos nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que servem de fiel da balança no confronto entre as garantias constitucionais do contribuinte e o dever, por parte do Estado, de arrecadação fiscal para concretização das políticas públicas. A igualdade e a capacidade contributiva, nesse sentido, se localizam no cerne da busca por um Sistema Tributário justo e eficaz, tendo como aliado a transparência fiscal tanto por parte do sujeito passivo, quando do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A constatação da legitimidade das normas antielisivas no plano abstrato, cabe apontar, não torna desnecessário o estudo de como, na prática, elas são implementadas, o que será realizado no subcapítulo a seguir.

#### 4.1.2 Sistemas de normas antielisivas

Compreende-se que o Poder Público detém duas formas de lidar com a questão dos sistemas de normas antielisivas, como explica Marcus Abraham:

Nesta linha, podemos identificar dois métodos básicos no combate aos planejamentos fiscais indesejados: a) através da *criação normativa*, em que se busca utilizar tipos tributários fechados para proibir a prática do planejamento tributário ou através da instituição de presunções legais; b) através da *interpretação normativa*, em que se utilizam tipos abertos ou normas gerais (ABRAHAM, 2010, p. 511).

Em uma primeira análise, percebe-se que ambos os métodos se relacionam com a *produção normativa*. Não se questiona, aqui, a ausência de norma jurídica, mas sim qual seu caráter, que, sendo um, ou outro, possui vantagens e desvantagens.

A *criação normativa*, deve-se entender, não diz respeito à mera introdução de novas leis no ordenamento jurídico. Ela se relaciona com a introdução de tipos tributários fechados, ou seja, com a listagem pormenorizada e individualizada de condutas que serão consideradas legítimas ou ilegítimas. Veda-se pela descrição específica da prática. Uma norma fechada proibiria não a “simulação”, como conceito amplo, mas, por exemplo, “a aquisição de imóvel integralizado como capital social de pessoa jurídica constituída exclusivamente para a efetivação desta transmissão de propriedade”.

No mesmo sentido da *criação normativa*, há quem fale na *colmatação legislativa*, em que “[...] é dever do legislador estipular cada uma das situações de elisão fiscal não aceitas pelo ordenamento” (CAVALCANTE, 2016, p. 13).

Esse método propicia, *a priori*, uma menor margem de dúvida acerca da legitimidade da prática de economia tributária, na medida em que esta seria, em paralelo com a tipificação de condutas evasivas, especificamente vedada. A subsunção da conduta à norma fechada, nesse raciocínio, tornaria menos questionável a desconsideração ou punição levada à efeito pela autoridade tributária.

No entanto, decorrem deste método dois problemas: o inchaço que o considerável número de normas a serem editadas (e, com o tempo, atualizadas) causaria no ordenamento jurídico e a impossibilidade de se prever todas as formas de economia tributária (ABRAHAM, 2010, p. 551).

Quanto ao primeiro problema, no método de *criação normativa* o ordenamento legal tributário teria que lidar, invariavelmente, com um maior número de diplomas e dispositivos legais, tornando-o ainda mais detalhado e complexo. Essa complexidade do Sistema Tributário, quando advém não da sofisticação de suas normas, mas do montante de diplomas legais atinentes, pode culminar em um ordenamento demasiadamente extenso e confuso, cuja compreensão seja difícil para o contribuinte.

Há que se cogitar, ainda, a questão política. Se cada conduta seria descrita pela norma, e cada norma atravessa um processo legislativo em que se confrontam as diferentes concepções ideológicas presentes no Poder Legislativo, a produção normativa se tornaria demasiadamente custosa, na medida em que cada nova conduta a ser tipificada demandaria o devido investimento de tempo e recursos humanos no debate político. Quanto mais normas a serem aprovadas, mais debate.

Acerca do segundo problema, a opção por um sistema fechado obrigaria o legislador a conceber e positivar uma infinidade de práticas tributárias que visam a redução do montante recolhido. Nesse modelo, a maior adversária do Fisco seria a criatividade do contribuinte. Considerando as engenhosas soluções já criadas para burlar a fiscalização tributária, não parece razoável esperar que, mesmo com previsões cerradas de condutas, advogados e contadores não serão capazes de localizar e explorar novas lacunas e ambiguidades.

Ainda que não se subestime a capacidade do contribuinte de criar novas ferramentas de economia, deparar-se-ia com dois cenários: ou a norma tributária permaneceria numa constante posição de atraso em relação à realidade (em um ciclo de normatização, localização de brecha, normatização desta brecha, descobrimento de nova lacuna e assim por diante), ou o legislador estaria incumbido da tarefa de, em um esforço quase de futurologia, prever um sistema absolutamente sem brechas. Em um sistema fechado, à luz dos argumentos apresentados neste parágrafo, este último cenário parece impossível.

Enquanto a *criação normativa* se utiliza de tipos fechados e normas específicas, o método de *interpretação normativa*, com o uso de tipos abertos, normas gerais e expressões genéricas, aponta em sentido contrário. Nesse modelo, tem-se uma maior margem de discricionariedade da autoridade tributária, que se vale, como a alcunha do método revela, da interpretação dos conceitos mais amplos empregados no dispositivo legal.

Dessa forma, minoram-se os problemas decorrentes do método fechado, com um ordenamento tributário mais enxuto e previsões legais mais suscetíveis de, por meio da inteligência de seu conteúdo, acompanhar as inovações no campo da elisão fiscal. No entanto, o espaço para questionamentos e discussões acerca da consideração ou não, à luz do dispositivo aberto, de determinada prática de economia tributária aumenta. Como exposto no capítulo anterior, o uso de expressões como “simulação” e “abuso de direito” enseja maiores discussões sobre a extensão desses conceitos e a aplicabilidade destes no caso concreto.

Se, por um lado, o Poder Público cede uma maior margem de atuação para o sujeito passivo da relação jurídica tributária, que pode se valer da falta de objetividade da norma para realizar planejamentos tributários indesejáveis, por outro, o contribuinte se sujeita à uma autoridade tributária com maior escopo para atuação, podendo fazer interpretações extensivas das vedações legais.

Do confronto entre os dois modelos de produção normativa, parece mais proveitoso o cenário em que um ordenamento mais aberto é complementado por critérios melhor delimitados de interpretação. Se a lei fala em “abuso de forma” ou outro conceito jurídico

abstrato, o contribuinte deve saber, de antemão, quais são os critérios da autoridade tributária na interpretação desses institutos.

#### 4.2 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

Promulgado em 1966, o CTN (BRASIL, 1966) foi editado na forma de lei ordinária, sob a numeração 5.172, e recepcionado pela CRFB (BRASIL, 1988) com status de lei complementar. Como se extrai de sua ementa - “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios” (BRASIL, 1966) -, o CTN é o diploma legal infraconstitucional de maior destaque, dada sua natureza geral e diretiva. Dentre as diversas disposições dele, pode-se citar, como exemplo, a replicação de alguns comandos constitucionais (arts. 9º, 10, 11 etc.), a apresentação de conceitos jurídicos (arts. 3º, 5º, 16, 114 etc.), e o regramento geral sobre a prescrição e a decadência em matéria tributária (arts. 173 e 174). Em razão dessa abrangência e relevância, a norma antielisiva presente no CTN (BRASIL, 1966), especificamente em seu art. 116, parágrafo único possui igual importância para o ordenamento tributário, sendo referenciada, inclusive, como “norma geral antielisiva” (ABRAHAM, 2010, p. 517) no Direito Tributário brasileiro.

A Lei Complementar nº 104 (BRASIL, 2001), incluiu no art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) um parágrafo único, fazendo com que o referido artigo passasse a ter a seguinte redação:

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

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

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

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 (BRASIL, 1966).

Como se percebe, o referido parágrafo único do art. 116 do (BRASIL, 1966) se trata de uma norma antielisiva, na medida em que estabelece uma limitação à atuação do contribuinte. Isso porque, ao facultar à autoridade administrativa a possibilidade de desconsiderar determinados atos ou negócios jurídicos, o dispositivo estabelece que esses atos, a depender da interpretação do Fisco, não serão hábeis a efetivar a economia tributária pretendida, limitando, portanto, o escopo de ação do contribuinte. Assinada pelo então

Ministro de Estado da Fazenda Pedro Malan, a própria exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/99 (BRASIL, 1999a), de origem do Poder Executivo Federal, que deu origem à Lei Complementar nº 104 (BRASIL, 2001), revela essa intenção:

A inclusão do parágrafo único ao 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 finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito (BRASIL, 1999a, p. 21).

Na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais, o Deputado relator Antônio Cambraia, ao analisar o Projeto de Lei Complementar em tela, consignou em seu voto:

Aqui se trata tipicamente de inserção, no CTN, de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado "planejamento tributário" das empresas, das suas tentativas de elisão, que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia, em muitos casos, e com efeitos na concorrência.

[...]

O parágrafo único no art.116, do PLP 77/99 é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal. Haverá de certo um grande embate hermenêutico, em que advogados dos contribuintes, o Fisco, o Poder Judiciário e os doutrinadores digladiarão por muito tempo, até que, algum dia, assente a poeira da legislação e da jurisprudência sobre tema tão polêmico. Contudo, é justificável e oportuno o parágrafo único proposto ao art. 116 do CTN (BRASIL, 2000a, p. 146-147).

Em sentido parecido, constou no parecer do Deputado relator nomeado em substituição à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados Federais, Eduardo Paes:

O terceiro tema tratado no projeto é a norma antielisão, que é um dispositivo simples colocado no projeto que permite à Receita Federal anular qualquer ato ou negócio jurídico que tenha como objetivo dissimular a ocorrência do fato gerador de um tributo. É importante deixar muito claro que há enorme diferença entre elisão fiscal e sonegação. A sonegação é a ocorrência do fato gerador, o tributo é devido e não é pago. Na elisão fiscal, o que se faz, por vias legais, é não se dissimular para que não ocorra o fato gerador. O que busca o projeto então é dar um instrumento à Receita Federal para que, identificado qualquer ato ou negócio jurídico buscando dissimular a ocorrência do fato gerador, ela possa anulá-los.

[...]

Estaremos aprovando a norma antielisão e criando dispositivos que serão regulados por lei - talvez seja essa a única pequena modificação que faria no substitutivo aprovado pelo Deputado Antonio Cambraia -, para que, ao instrumentalizar a Receita Federal, a tentativa de se anular atos ou negócios jurídicos que busquem dissimular o conhecimento do fato gerador possa ser feita com critério, garantindo os direitos dos contribuintes. Esta é uma questão básica neste País, que já sofre com uma carga tributária abusiva, com uma carga tributária que inviabiliza boa parte das empresas e com um

processo político que, infelizmente, ainda não nos permitiu a realização da reforma tributária. Estamos dando um grande passo para a justiça social, com o aumento do salário mínimo, instrumentalizando a Receita Federal para acabar com esse absurdo do planejamento tributário abusivo no País (PAES, [2000?], p. 176-179).

Por meio de uma interpretação histórica, conclui-se que o objetivo da norma geral antielisiva do CTN (BRASIL, 1966) é oferecer à autoridade tributária um instrumento legal que torne possível desprezar determinadas manobras que o contribuinte tenha tomado para, valendo-se de dissimulação, esquivar-se de uma obrigação tributária.

Analisando sua redação, é possível classificar o parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) como uma norma de caráter aberto, ligada à *interpretação normativa*, visto que, à luz do exposto no subcapítulo anterior, o dispositivo legal apresenta uma definição geral do objeto de sua vedação. Em vez de elencar individualmente as práticas passíveis de serem desconsideradas, o legislador empregou apenas as noções genéricas de “atos” e “negócios jurídicos”, ampliando o alcance da norma.

No mesmo sentido, as ações desconsideráveis são aquelas que visam “dissimular” a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Mais uma vez o legislador recorre a uma descrição abstrata, não oferecendo uma definição específica do que, para os fins do dispositivo legal, será considerado dissimulação. Cabe notar, ainda, como novamente o alcance da norma é ampliado na medida em que se utiliza a expressão “elementos constitutivos da obrigação tributária”, o que pode traduzir, a depender do esforço argumentativo do agente fiscal, praticamente todas as etapas e características da relação tributária.

Sobressai dessa análise que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) é de caráter interpretativo, ou seja, é aplicável conforme a interpretação que o Fisco faz de seus elementos normativos. Dessa forma, reputam-se presentes as consequências negativas relacionadas a esse gênero de produção normativa.

A primeira problemática a ser apontada é a ampla margem de atuação que a autoridade tributária dispõe, à luz dos argumentos acima expostos. Mesmo antes de ser convertida na Lei Complementar nº 104 (BRASIL, 2001), o Projeto de Lei Complementar 77/99 (BRASIL, 1999b) enfrentou certa resistência durante o trâmite legislativo, como revelam duas propostas de emendas supressivas apresentadas.

Abaixo, trecho da justificativa da Proposta de Emenda nº 10, de autoria do deputado Francisco Garcia, que visava suprimir a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN (BRASIL, 1966):

O combate à dissimulação se faz com a prova dos fatos e esta só pode ocorrer com uma fiscalização eficaz. É aí que se encontra o sofisma: de uma premissa correta (não acatar dissimulações), deriva-se algo diverso, errôneo, que vem a ser permitir a interpretação econômica do fato gerador. Por essa interpretação econômica, a autoridade fiscal pode "achar" que embora o contrato tenha uma natureza jurídica, sua "natureza econômica" é outra. Ora, se uma empresa necessita utilizar um certo número de automóveis para seu departamento de atendimento aos clientes, tem ela vários instrumentos jurídicos: comprar os veículos, comprá-los com alienação fiduciária, comprá-los com reserva de domínio, locá-los, arrendá-los (leasing) com ou sem opção de compra, etc. Se aprovado o projeto, o fiscal poderá "achar" (sem que necessariamente se dê ao trabalho de procurar) que o leasing é compra e venda, que a compra e venda a prazo é aluguel, ou sabe-se lá o que mais. Aprovar a proposta é dar um poder desmedido ao Fisco [...] (BRASIL, 1999c, p. 85-86).

Em consonância com a Emenda nº 10, trecho da Proposta de Emenda de número 21, apresentada pelo deputado Sérgio Miranda:

Se implementada a norma proposta aqui, a autoridade administrativa passaria a assumir funções judicantes em causa própria, dispensando o recurso ao Poder Judiciário para apurar se os atos ou negócios jurídicos foram ou não praticados com finalidades dissimulatórias ou fraudulentas. Evidentemente, ultrapassaria o limite da razoabilidade conferir tal poder (BRASIL, 2000b, p. 122).

As indicações presentes nas propostas de emenda se relacionam com a possibilidade de, na visão dos opositores ao projeto, a redação legal sugerida ensejar uma atuação por parte da autoridade administrativa que ofendesse o princípio da legalidade, sobretudo porque caberia à própria autoridade a definição, conforme os casos concretos, do que seria ou não oponível a ela. Como explica Marcus Abraham:

Passando, agora, ao aspecto material dos questionamentos contra o § único do artigo 116, grande parte da doutrina critica a constitucionalidade da norma geral antielisiva por acreditarem violar o princípio da legalidade, da tipicidade, e da reserva absoluta de lei formal, sugerindo que a norma autorizaria a tributação através de presunções ou ficções tributárias, com a utilização da "*interpretação econômica do fato gerador*", ou de dispositivos legais fundados em "*conceitos jurídicos indeterminados*", "*cláusulas gerais*" e até mesmo da analogia (ABRAHAM, 2010, p. 521-522).

Percebe-se que o objeto de crítica, por parte dos opositores à redação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), é justamente o caráter interpretativo da norma, que toma o lugar da descrição individualizada da conduta desconsiderável, o que, na visão dos críticos, acarretaria uma violação ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da CRFB (BRASIL, 1988).

Como menciona o autor acima citado, a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) enseja questionamentos até mesmo acerca da constitucionalidade do dispositivo, mormente em relação à eventual ofensa ao princípio da legalidade. Considerando



que, por força desse princípio, a atividade estatal deve estar vinculada a uma permissão legal, como poderia a autoridade administrativa ter o poder de desconsiderar atos e negócios jurídicos – e, conseqüentemente, expropriar o patrimônio do contribuinte através da efetiva cobrança do tributo – baseado em uma norma que, apesar de facultar essa atuação, o faz de maneira tão genérica? Ainda, mesmo que superado o questionamento anterior, surge um segundo problema, relacionado à aplicabilidade do seu parágrafo único: a necessidade, expressamente consignada na redação legal, de lei ordinária para regulamentar os procedimentos atinentes à essa desconsideração.

Antes do exame acerca da constitucionalidade e da eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), cabe a reflexão acerca da terminologia utilizada para sua classificação. Considerando que a norma busca não impedir a economia tributária lícita, mas sim aquela que se vale da distorção da realidade, entende este trabalho, que a norma em estudo se trataria de norma geral *antielusiva*. Isso porque a redação do dispositivo legal indica que a atuação da autoridade administrativa se volta para a desconsideração de atos de economia tributária que não guardem correspondência com a realidade. Seja pela simulação, pelo abuso de forma, ou por outro instrumento escuso, o que se combate com o parágrafo único do art. 116 é a economia ilegítima, a classificada como elusão fiscal. Logo, reputa-se mais apropriada a classificação como norma *antielusiva*, e não *antielisiva*. Entretanto, considerando que a doutrina revisada por este trabalho se refere ao dispositivo como “norma geral *antielisiva*”, continuará sendo esta a expressão utilizada pela presente monografia.

#### 4.2.1 A constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN

A constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN é objeto de debate na doutrina, com autores como Ricardo Lobo Torres (2006, p. 24) defendendo sua conformidade com o texto constitucional, e outros, como André Mendes Moreira (2003, p. 16), advogando em sentido contrário. No mesmo ano da entrada em vigor da Lei Complementar nº 104 (BRASIL, 2001), que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do CTN (BRASIL, 1966), foi distribuída a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), de autoria da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, tendo como relatora a Ministra Carmen Lúcia. Nesta ADI (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), questiona-se justamente a constitucionalidade do parágrafo único adicionado, sob os principais argumentos de que a inovação legislativa em questão ofenderia os princípios da legalidade e da divisão dos poderes.

Na data de apresentação do presente trabalho, 08 de setembro de 2021, o julgamento da mencionada ADI (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001) se encontra paralisado em decorrência de pedido de vista pelo Ministro Ricardo Lewandowski. No entanto, a Corte Suprema parece já indicar a conclusão pela constitucionalidade do dispositivo atacado. Isso porque a relatora Ministra Carmen Lúcia, que votou pela improcedência da ADI nº 2446 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), foi acompanhada, até o momento, por mais quatro Ministros (Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Edson Fachin e Alexandre de Moraes), faltando, portanto, apenas mais um voto para que seja formada maioria.

Em seu voto, especificamente quanto à alegada violação ao princípio da legalidade, consignou a Ministra:

A tipicidade no direito tributário é corolário do princípio da legalidade estrita prevista no inc. I do art. 150 da Constituição da República a exigir definição precisa dos fatos que podem vir a resultar em tributação.

[...]

No caso agora apreciado, a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustenta. Em obediência ao princípio insculpido no inc. I do art. 150 da Constituição da República, o Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode definir o fato gerador:

[...]

A definição do fato gerador está no art. 114 do Código Tributário Nacional, ali se estabelecendo: “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”

[...]

Ressalte-se, de pronto, ter sido a norma impugnada incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos, qual seja, o art. 116. O parágrafo único acrescido ao art. 116 dispõe que “*a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*” O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei. Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária. Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador. O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, “*a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador*” (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

[...]

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da legalidade tributária (BRASIL, 2020a, p. 4-7) grifos da autora.

Nota-se que a resposta oferecida pelo voto acerca da suposta ofensa ao princípio da legalidade é o apontamento de que o dispositivo questionado não altera as disposições já existentes no CTN (BRASIL, 1966) quanto à definição de fato gerador. O que se constata é tão somente que a norma antielisiva contestada se destinaria apenas a fatos geradores concretamente ocorridos, o que, apesar de já se tratar de uma diretriz interpretativa, não parece suficiente para solucionar o principal problema: a inexistência da previsão de um critério mais claro acerca do que seria a “dissimulação” que permite a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. A vinculação da exigência do tributo pelo Fisco a um fato gerador previsto em lei, de toda forma, já existiria. O que se questiona é a forma com que a autoridade tributária, ao desconsiderar os mencionados atos ou negócios jurídicos (provavelmente legítimos, do ponto de vista formal), poderia considerar que determinada situação apresentada a ela, “na verdade”, se trataria de situação diferente.

Concernente à suposta violação à separação dos poderes, entendeu a relatora Ministra Carmen Lúcia:

Como antes mencionado, também foi arguido pela autora como desobedecido pela norma questionada o princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da Constituição da República.

[...]

A autora alega afronta ao princípio da separação dos poderes afirmando que o parágrafo único do art. 116 “permite a autoridade fiscal, executiva, a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica” (fl. 29, e-doc. 2). Não se comprova a inconstitucionalidade apontada. O emprego da analogia no direito tributário está autorizado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei:

[...]

O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal. Nada há na norma questionada a autorizar tal interpretação, inteiramente criada pelo intérprete e sem qualquer respaldo normativo ou fático. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” (BRASIL, 2020a, p. 7-9).

Novamente, a Ministra se vale de remissões ao próprio CTN (BRASIL, 1966) para desconstruir os argumentos aventados pela ADI nº 2.446 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), embora, nesse ponto, não haveria necessidade de argumentos complementares. Como o próprio voto indica em passagem anterior, a autoridade administrativa não pode, ao desconsiderar os atos e negócios jurídicos, “criar” um tributo. O que se pretende com a norma, a despeito de como, é possibilitar o enquadramento do fato

dissimulado ao tipo tributário real e já previsto. Assim, não há que se falar em invasão de competência legislativa pelo Poder Executivo.

Embora esse trabalho se filie à posição que entende pela constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), com base nos argumentos apresentados pela Ministra Carmen Lúcia em seu voto na ADI nº 2.446 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), há que se perceber que o posicionamento sendo formado pelo Supremo Tribunal Federal, até o momento, não oferece uma resposta satisfatória aos questionamentos acerca da norma antielisiva, na medida em que este se vale de disposições já existentes no CTN (BRASIL, 1966) para justificar a constitucionalidade do dispositivo. Considerando que não houve mudanças significativas no CTN (BRASIL, 1966) e que as críticas acerca da substância do parágrafo único do seu art. 116 não olvidam as demais disposições do diploma legal em que se encontra o parágrafo único, a orientação interpretativa constante no voto se mostra tímida.

Considerando o caráter aberto e interpretativo da norma em comento, é de suma importância que, na ausência de legislação complementar (que será tratada no próximo subcapítulo), o Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência serve de parâmetro para os demais tribunais, apresente as diretrizes interpretativas que garantam a segurança jurídica que o dispositivo legal, por si só, não oferece. Cabe ao Supremo estabelecer, de forma clara, sobretudo qual o critério que a autoridade tributária poderá utilizar para descon siderar atos ou negócios jurídicos, limitando, dessa forma, a janela de interpretação e discricionariedade que o Fisco detém. O que não se concebe é a adoção de uma norma geral antielisiva que não seja acompanhada por um esforço jurisdicional que dê os parâmetros interpretativos inerentes a essa modalidade de norma.

#### 4.2.2 Eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN

Para além da harmonização interpretativa de uma norma geral, possível, também, a edição de normas procedimentais que complementem o comando aberto. No caso do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966), a própria redação aprovada pelo Congresso Nacional prevê esse mecanismo que, até a presente data, não foi levado a efeito.

A redação original, constante no Projeto de Lei Complementar nº 77/99 (BRASIL, 1999b), previa que a descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizada pela autoridade tributária se daria “observados os procedimentos estabelecidos em lei”. Durante o processo legislativo, foi adicionado o caráter “ordinário” da lei futura. Cabe apontar que a lei ordinária, para sua aprovação, possui quórum de maioria simples (art. 47 da CRFB (BRASIL, 1988)),

cuja obtenção é mais fácil, numericamente, do que as maiorias absoluta e qualificada, destinadas para outras espécies normativas. Em que pese o legislador ter reservado à complementação da norma geral antielisiva a espécie normativa de aprovação mais fácil, nenhum projeto de lei ou medida provisória, até a presente data, foi efetivamente aprovado.

Das iniciativas que buscaram regulamentar os procedimentos concernentes ao art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), a Medida Provisória (MP) nº 66 (BRASIL, 2002b) foi a mais completa. Em seu texto, ela dedicava uma seção inteira aos “procedimentos relativos à norma geral anti-elisão”, sendo os arts. 14 a 19 destinados a regulamentar a desconsideração prevista no CTN (BRASIL, 1966). Embora essa seção não tenha sido convertida em lei, o exame da proposta de regulamentação da norma geral antielisiva se mostra pertinente para a compreensão da eficácia do dispositivo.

Na exposição de motivos para a proposição da MP nº 66 (BRASIL, 2002c), assinada pelo então Ministro de Estado da Fazenda Pedro Malan, constava o seguinte:

[...] 11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico. 12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial. 13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal. 14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2002c).

Os arts. 13 e 14 da MP 66 (BRASIL, 2002b), que tratavam de forma mais específica a aplicabilidade do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), possuíam a redação abaixo transcrita:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de 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 (BRASIL, 2002b).

Embora não seja possível afirmar que o texto legal acima reproduzido, caso tivesse sido convertido em lei, colocaria fim às questões concernentes ao art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), é possível concluir que os dispositivos transcritos traziam importantes mecanismos legais para a concretização da norma geral antielisiva. Passa-se, agora, a uma análise pormenorizada desses artigos presentes na MP nº 66 (BRASIL, 2002b).

O art. 13, parágrafo único destacava o caráter antielisivo do procedimento (e, por consequência, do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966)), na medida em que expressamente indicava que a desconsideração regulamentada não se destinava aos atos ou negócios jurídicos em que se verificasse a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Entende, o presente trabalho, que a intenção do legislador era excluir do campo de incidência do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) as práticas ligadas à evasão fiscal, já tuteladas, principalmente, pela Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990). No entanto, a redação do referido art. 13, parágrafo único, da forma como proposta na MP nº 66 (BRASIL, 2002b), levanta possíveis problemas ao utilizar os termos “dolo” e “simulação”, aqui compreendidos em suas concepções civilistas.

Isso porque essa exclusão poderia acarretar um esvaziamento do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), na medida em que duas das principais formas de “dissimulação” (entendida, aqui, como termo genérico) estariam fora do alcance da norma. Sobre o dolo, explica Caio Mário Pereira:

Inscrito entre os vícios de consentimento, que levam à anulação do negócio, o dolo consiste nas práticas ou manobras maliciosamente levadas a efeito por uma parte, a fim de conseguir de outra uma emissão de vontade que lhe traga proveito, ou a terceiro (PEREIRA, 2016, p. 441).

Imagina-se um negócio jurídico que, possuindo consequências tributárias (e.g. um contrato de compra e venda de imóvel), será realizado de forma elisiva. Considerando um cenário em que ambas as partes do negócio o celebrem, conscientemente, de forma a dissimular determinado fato gerador (e, portanto, se esquivando de obrigação tributária), poderia a autoridade tributária imputar-lhes conduta dolosa? À luz do conceito consignado por Caio Mario Pereira e levando em conta que as consequências ligadas à evasão fiscal tendem a ser economicamente mais gravosas que a mera desconsideração do negócio jurídico

(com a fixação de multa, por exemplo), poderia o Fisco, arguindo ser parte prejudicada no negócio oposto a ele, buscar o enquadramento do fato não na hipótese do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), mas sim em norma antievasiva?

Entende o presente trabalho que esse cenário não se mostra consoante com o propósito antielisivo do dispositivo do CTN (BRASIL, 1966). A menção expressa ao dolo no art. 13, parágrafo único da MP nº 66 (BRASIL, 2002b) carrega, dessa forma, desdobramentos jurídicos que parecem temerários, na medida em que cria estímulo argumentativo para a não aplicação da norma geral antielisiva.

Ainda, a expressa exclusão da *simulação* do campo de incidência do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), dispositivo que visa coibir a *dissimulação*, parece mais complicar do que simplificar a compreensão da norma geral antielisiva. Partindo da premissa que um sistema tributário eficaz possui um ordenamento inteligível para o contribuinte, essa contradição semântica transporta a discussão acerca da oponibilidade de mecanismos elisivos ao Fisco para o campo de uma demasiada tecnicidade, o que, no entender deste trabalho, não é desejável.

Ademais, no dispositivo seguinte ao parágrafo único do art. 13 da MP nº 66 (BRASIL, 2002b), no art. 14, *caput* lê-se que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem “[...] ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. Não seria essa uma das definições de simulação, mesmo em sua acepção relativa? A dúvida que surge, portanto, passa a ser qual o critério da autoridade administrativa para, quando da aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), diferenciar o cenário do *caput* acima transcrito da *simulação* excluída do âmbito da norma geral antielisiva.

Não obstante a confusão conceitual causada pelos arts. 13, parágrafo único e 14, *caput*, o §1º deste último artigo busca responder este questionamento, elencando a falta de propósito comercial e o abuso de forma como requisitos, dentre outros, para a aplicação da desconsideração. Cabe comentar que a expressão “entre outras”, que confere caráter exemplificativo ao rol do parágrafo, abre margem para a discricionariedade da autoridade administrativa, o que, considerando que a MP nº 66 (BRASIL, 2002b) pretendia regulamentar uma norma geral, parece incoerente. Marciano Seabra de Godoi aponta nesta direção:

O primeiro ponto a criticar é a referência ao abuso de forma e à falta de propósito comercial como critérios que, “entre outros”, presidem a aplicação da norma geral. Ora, se o objetivo era definir critérios para a aplicação da norma, como aliás fica expressamente registrado na Exposição de Motivos da Medida Provisória, não faz sentido a menção vaga e aberta a “outros critérios” ou “outras circunstâncias” que podem determinar a

desconsideração administrativa de atos ou negócios jurídicos (GODOI, 2012, p. 133).

Além de elencar, ao menos, duas características concretas que ensejariam a desconsideração de atos e negócios jurídicos, os §§ 2º e 3º do art. 14 da MP nº 66 (BRASIL, 2002b) traziam a definição dessas características, para os fins dos dispositivos. Apesar de eventuais discordâncias acerca dessas definições, esse pode ser considerado o maior avanço, em termos de segurança jurídica, que a MP nº 66 (BRASIL, 2002b) propiciaria. Com ela, seria possível predeterminar, com maior previsibilidade, a oponibilidade dos planejamentos tributários, uma vez que o texto legal indicava que, nas hipóteses em que se verificasse falta de propósito negocial ou abuso de forma (cujas definições constavam, respectivamente, nos referidos §§ 2º e 3º), a autoridade tributária poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Uma análise mais detalhada sobre o critério da falta de propósito negocial será feita no próximo capítulo.

A despeito desse avanço na legislação, os arts. 13 a 19 foram rejeitados durante o processo legislativo do Projeto de Lei de Conversão nº 31/02 (BRASIL, 2002d), oriundo da referida Medida Provisória. Em parecer apresentado em plenário, o Deputado Relator Benito Gama teceu os seguintes comentários acerca dos dispositivos:

Os arts. 13 a 19 tratam das hipóteses de atos ou negócios jurídicos que, embora lícitos, configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial, podendo ser desconsiderados pela autoridade tributária, para efeitos tributários, segundo um rito procedimental 12 específico, tudo a pretexto de regulamentar o art. 116 do Código Tributário Nacional, com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

[...]

Admissibilidade

[...]

Mas não tem nenhuma urgência, e pouca relevância, despejar ensaios precipitados e imaturos, eivados de marcas autocráticas e de visíveis injuridicidades, a respeito de critérios e mecanismos antielisivos nitidamente afrontosos à consciência jurídica dominante, de que tratam os artigos 13 a 19. Estamos saneando esta inadmissibilidade mediante a supressão desses dispositivos.

[...]

Constitucionalidade, Juridicidade e Técnica Legislativa.

[...]

Quanto ao conteúdo dogmático normativo oferecido à apreciação, não vislumbramos vícios de iniciativa ou de competência, nem obstáculo algum, de ordem constitucional ou de hierarquia complementar, passível de obstar a legitimidade e a validade jurídica da norma, escapando a este juízo, no entanto, as quatro exceções seguintes. Primeira, quanto às normas antielisivas, dos arts. 13 a 19, que são inquinadas de inconstitucionais por amplos setores da comunidade jurídica brasileira, contornaremos o obstáculo propondo a supressão dos dispositivos sob suspeita (BRASIL, 2002e, p. 11-35).



Acatados os argumentos do Relator, a sessão da MP 66 (BRASIL, 2002b) dedicada à regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) sequer chegou a constar no projeto de Lei de Conversão 31/02 (BRASIL, 2002d), posteriormente convertida na Lei nº 10.637 (BRASIL, 2002e). Com isso, continuou como norma de referência para o procedimento de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos por arte da autoridade tributária o Decreto 70.235 (BRASIL, 1972), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Ocorre que o Decreto, editado quase trinta anos antes da inovação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), não trata de maneira específica sobre a desconconsideração, sendo diploma insuficiente para regulamentar de maneira proveitosa o tema.

O que se tem no cenário atual, é, dessa forma, a ausência de legislação complementadora da norma geral antielisiva. Essa situação levanta questionamento sobre a própria eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), uma vez que este dispositivo expressamente prevê que a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos por ele prevista será realizada conforme procedimento previsto em lei ordinária. Inexistindo essa lei, pode o mencionado parágrafo único do art. 116 ser aplicado?

Para Ives Gandra Martins, não. No entender do autor, “[...] o parágrafo único do artigo 116 do CTN ainda não tem eficácia, à falta de legislação procedimental” (2014, p. 106). Diogo Lopes Cavalcante aponta no mesmo sentido ao consignar que “Observe-se, todavia, como consta no final de tal dispositivo, que tal forma ainda é inaplicável face a ausência de regulamentação, que deve ser feita por lei ordinária” (2016, p. 12). No já mencionado voto da Ministra Carmen Lúcia proferido no âmbito do julgamento da ADI 2.446 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2001), restou expresso que “A plena eficácia da norma depende da lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos” (BRASIL, 2020a, p. 2).

A despeito das vozes que apontam pela ineficácia do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), o dispositivo tem sido usado tanto pelo CARF, quanto pelos tribunais do Poder Judiciário. Nesse sentido, transcreve-se algumas decisões colegiadas, abaixo ementadas, que demonstram o uso do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966):

**APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ICMS – CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL – DESCARACTERIZAÇÃO – INTELIGÊNCIA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, E ART. 112, DO CÓDIGO CIVIL – FATOS QUE DEMONSTRAM A OCORRÊNCIA DE COMPRA E VENDA A PRAZO – MANUTENÇÃO DA SENTENÇA – RECURSO DESPROVIDO. Conforme dispõe os artigos 116, parágrafo único do CTN e 112 do Código Civil, a aquisição de bem enseja a incidência de ICMS, sendo lícito à Fazenda Pública ignorar o nomen juris atribuído ao contrato quando resultar evidente, pelos termos do ajuste, que a**

**intenção manifestada pelas partes era a de trespasse da propriedade do bem.** O leasing operacional, ou arrendamento mercantil, é uma modalidade contratual que combina aluguel e compra e venda, facultando ao arrendante a renovação da locação e/ou, ao final, a aquisição do bem com um desconto proporcional aos alugueres pagos. A assunção, de plano, pelo arrendante, da obrigação de pagar o valor total do bem se traduz, em verdade, na manifestação de vontade de compra, caso em que, atendida a disposição do artigo 112 do Código Civil, tem-se pacto de compra e venda, e não de arrendamento mercantil. (N.U 1014883-79.2019.8.11.0003, CÂMARAS ISOLADAS CÍVEIS DE DIREITO PÚBLICO, ALEXANDRE ELIAS FILHO, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, Julgado em 08/06/2021, Publicado no DJE 14/06/2021) (MATO GROSSO, 2021), grifos nossos.

EMENTA: AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - EMPRESA DE PEQUENO PORTE - CONGLOMERADO DE EMPRESAS - DESCONSIDERAÇÃO DO ATO DE CONSTITUIÇÃO SOCIETÁRIA - ENQUADRAMENTO NO SIMPLES NACIONAL - LEI COMPLEMENTAR N.º 123/2006 - SIMULAÇÃO - PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - ART. 149, INC. VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - AMPARO LEGAL - FALTA DE DESCONSTITUIÇÃO DA PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO ATO DO LANÇAMENTO. 1. **O parágrafo único do art. 116 do CTN autoriza a desconsideração pela autoridade administrativa de negócios jurídicos simulatórios** e exige regulamentação por lei ordinária, esta constante do art. 205 da Lei n.º 6.763/75 e art. 55-A da CLTA. 2. Embora o art. 205 da Lei n.º 6.763/75 não possa ter efeitos retroativos, a autoridade administrativa está autorizada a rever o lançamento em casos de simulação, com fulcro no art. 149, inc. VII, do CTN. Na falta de prova de que a "intentio facti" corresponde à "intentio juris", ou seja, de que o ato de composição societária corresponde à realidade, deve ser mantida a autuação que desconsiderou o enquadramento da empresa no Simples Nacional, autuando-a pelo recolhimento a menor de ICMS. 3. Sentença reformada em reexame necessário, prejudicado o recurso voluntário. (TJMG - Ap Cível/Reex Necessário 1.0145.09.562395-8/003, Relator(a): Des.(a) Edgard Penna Amorim, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 07/03/2013, publicação da súmula em 14/03/2013) (MINAS GERAIS, 2013), grifos nossos.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. IMPUGNAÇÃO. PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. 1. **O art. 116 do Código Tributário Nacional atua como verdadeira norma antielusiva e, conjuntamente com o art. 187 do Código Civil, nas hipóteses de simulação ou de ficção de negócio jurídico que visam dissimular a ocorrência de fato gerador, autorizam a Administração Tributária a desconstituir operações negociais tanto como forma de intervenção estatal sancionatória tributária quanto forma de coibição de abuso de direito.** 2. Todavia, mesmo no âmbito da Administração Tributária, a alegação de simulação ou de ficção de negócio jurídico deve ser amparada na produção de elementos bastantes que demonstrem a efetiva ocorrência de tal circunstância, sob pena de as operações serem consideradas efetivas e reais. 3. Na hipótese, não há elementos bastantes aptos a demonstrar confusão patrimonial ou de vínculo empregatício que possam indicar a ocorrência de simulação ou ficção de

negócios jurídicos que visem eludir a tributação. 4. Agravo improvido. (TRF4, AG 5020280-54.2020.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 29/09/2020) (BRASIL, 2020b), grifos nossos.

Os defensores de sua eficácia mesmo sem norma que o complemento alegam que a norma geral antielisiva pode ser aplicada em conjunto com outros dispositivos que indicam o combate à simulação e a fraude à lei. Nesse sentido, o entendimento de Ronaldo Redenschi, Daniel Queiroz Pereira e Cláudio Victor de Castro Freitas:

O melhor entendimento a ser aqui adotado é que a lei que venha a ser editada deve se tratar de norma procedimental, mas a aplicação da norma geral antielisiva já pode ser executada, não em razão propriamente do art. 116, parágrafo único, mas sim em razão de nosso ordenamento jurídico já conter previsão expressa de combate à simulação e fraude à lei, como já prevê, por exemplo, o artigo 149, VII, CTN e o artigo 167, *caput* e §1º, NCC (REDENSCHI, PEREIRA & FREITAS, 2007, p. 114-115).

Julgado do CARF de 2018 vai ao encontro dessa argumentação, conforme se extrai da ementa abaixo:

**DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA. Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com os artigos 142 e 149, inciso VII, todos do CTN. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PESSOA JURÍDICA. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. PESSOA FÍSICA** Caracterizada a utilização de empresa interposta, suas operações tributam-se, no escritório de advocacia. Correta a tributação das operações na pessoa física, na declaração do contribuinte. **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.** Para dedutibilidade no Livro Caixa há que ser provada a correspondência dos contratos e a efetividade dos pagamentos, com detalhamento das operações, e comprovação financeira. **RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.** Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício (BRASIL, 2018), grifos nossos.

Em suma, percebe-se que a questão relativa à eficácia (seja parcial, seja plena) do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) ainda não é pacífica, e sua aplicabilidade por vezes é justificada mediante a combinação do dispositivo com outros instrumentos legais. Esse cenário, que se soma à própria falta de objetividade da norma geral antielisiva, ocasiona uma impressão de insegurança jurídica, o que se reputa incondizente com um Sistema

Tributário justo. A melhor solução, sem dúvidas, seria a edição da lei ordinária mencionada pelo próprio parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966), a fim de (I) apresentar os procedimentos concernentes à desconsideração prevista pelo referido parágrafo único, sepultando os questionamentos acerca da eficácia da norma geral; e (II) estabelecer de forma clara o alcance da norma, com a definição do que se considera “dissimulação” para os fins do dispositivo legal. Quanto a este último ponto, filia-se, esse trabalho, à crítica que faz Marciano Seabra de Godoi:

O que nos parece criticável no art. 116, parágrafo único, do CTN é a falta de estabelecimento de critérios substantivos para uma definição mais precisa do que se deve entender por atos ou negócios jurídicos que pratiquem a “dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. É certo que as normas gerais antielusão têm, por definição, uma textura aberta e não se destinam a uma aplicação automática por mera subsunção lógica, cabendo à jurisprudência o papel de ir paulatinamente definindo, à luz dos casos concretos, seus contornos precisos. Contudo, comparada por exemplo com as normas gerais antielusão de países como Espanha (vide seção anterior do presente estudo) e Portugal, a norma brasileira de 2001 se destaca por sua redação lacônica e vaga, sem nem mesmo esboçar uma definição mais concreta dos atos passíveis de desconsideração (GODOI, 2012, p. 132).

A despeito (e sobretudo diante) da inexistência de texto legal que ofereça a delimitação do alcance da norma geral antielisiva e sua forma de aplicação, cumpre entender quais são as principais correntes interpretativas acerca da desconsideração prevista no art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), o que se faz no próximo capítulo.

## 5 O CRITÉRIO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA PARA A DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

Retomando o que foi apresentado nesta monografia, temos o seguinte cenário: o ordenamento tributário brasileiro adotou, no art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), uma norma geral antielisiva (ou antielusiva) que faculta à autoridade administrativa o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A própria redação da norma prevê, ainda, a necessidade de observância de lei ordinária que a complemente, indicando os procedimentos atinentes à desconsideração. Essa lei, como tratado, ainda não foi editada. Na ausência de uma definição mais clara do que seria considerada a *dissimulação*, urge compreender quais seriam as principais formas de interpretação da norma geral antileisiva, com o fim de determinar qual a atuação desejada, à luz dos princípios constitucionais envolvidos, por parte da autoridade tributária.

Em um extremo, tem-se a perspectiva formalista da norma antielisiva, que se encontra em posição diametralmente oposta à uma segunda concepção, ligada à interpretação econômica dos atos e negócios jurídicos opostos ao Fisco. Entre as duas, percebe-se um terceiro entendimento, que busca conciliar as garantias conferidas ao contribuinte com a possibilidade de valoração dos atos praticados.

### 5.1 Formalismo ou interpretação conceptualista

Uma primeira forma de interpretação é a que privilegia a conformidade dos atos ou negócios jurídicos opostos ao Fisco. De acordo com esse critério, não caberia ao Fisco buscar a “real” intenção da prática realizada pelo contribuinte, mas tão somente verificar a validade desta última. Tal concepção encontra guarida na chamada jurisprudência dos conceitos. Como explica Ricardo Lobo Torres:

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com dados empíricos. Aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam.

[...]

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita (TORRES, 2006, p. 2-5).

No mesmo sentido está o entendimento de Leonardo Antonelli:

Pois bem, durante muitos anos a doutrina brasileira, influenciada por obras clássicas como a Legalidade e tipicidade de Alberto Xavier, filiava-se à teoria da estrita legalidade em matéria tributária, cuja consequência no âmbito do planejamento fiscal era de se permitir amplamente a elisão. Também conhecida como interpretação conceitualista (jurisprudência dos conceitos), teve seu apogeu no Estado liberal, cujo ideal era a proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado. Em outras palavras, a segurança jurídica constituía um valor absoluto e, assim sendo, a legalidade estrita e a tipicidade fechada eram consideradas princípios do direito tributário. Toda concuta que a lei não vedasse expressamente, poderia ser adotada pelo contribuinte com a finalidade de reduzir a sua carga fiscal (ANTONELLI, 2010, p. 475).

Complementa-se com o comentário de Flávio Mattos, que apresenta as categorias privilegiadas pela jurisprudência dos conceitos:

A jurisprudência dos conceitos parte da premissa de uma concepção lógico-racionalista, aprisionando o direito pelo culto a conceitos jurídicos superiores. A consequência é que, segundo essa escola de pensamento, qualquer valoração para compreensão das regras jurídicas é descabida, bastando a aplicação de uma moldura a um conceito superior. Essa escola de pensamento defende, no campo tributário, as teses de prevalência: (i) do direito civil sobre o tributário, (ii) de autonomia da vontade e caráter absoluto da propriedade, (iii) da legalidade estrita, (iv) da superioridade do legislador e (v) da ausência de força valorativa do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, a jurisprudência dos conceitos pode ser apreendida como uma doutrina formalista, de modo que a interpretação/aplicação do direito seria mera subsunção de conceitos inferiores a conceitos superiores (MATTOS, 2012, p. 260).

Conclui-se que esse critério formalista, ligado à jurisprudência dos conceitos, seria o mais benéfico para o contribuinte, uma vez que a mera conformidade formal do planejamento tributário realizado seria suficiente para sua eficácia. Nesse raciocínio, não haveria que se investigar se o negócio realizado “no papel” corresponde à realidade dos fatos e, não havendo essa acareação entre os planos formal e o material, tampouco haveria que se falar em ônus probatório, vez que não há nada a se comprovar.

A interpretação conceptualista, ao privilegiar o formalismo jurídico, acaba atribuindo mais destaque à tipicidade cerrada, uma vez que seria vedado ao aplicador da norma ir além do texto legal. Dessa forma, tal modelo não coaduna com a opção feita pelo legislador brasileiro de se adotar uma norma antielisiva geral, de caráter aberto. Como estudado no subcapítulo 4.2, o art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) se vale de expressão ampla, com significado flexível. Exigir, nessa conjuntura, uma postura formalista da autoridade administrativa seria incoerente com o instrumento legal de que essa dispõe.

O critério formalista, portanto, não cabe no modelo antielisivo brasileiro, visto que, mesmo que se aventasse a consagração desta interpretação em lei que complemente a norma geral antielisiva, não parece fazer sentido a adoção de uma norma integralizadora que aponta

em sentido contrário ao da principal. Sequer a MP nº 66 (BRASIL, 2002b) parecia caminhar nesta direção, na medida em que elencava como requisitos para a desconsideração a falta de propósito negocial e o abuso de forma, dois conceitos em abstrato. Ademais, o art. 13 da referida MP abria margem, com o uso da expressão “entre outras”, para a desconsideração baseada de atos e negócios jurídicos em outros vícios detectáveis pelo Fisco. Esse caráter exemplificativo só evidencia a pretendida manutenção do caráter aberto do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966).

Em suma, não há que se cogitar em critério que privilegie, no contexto do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), a mera formalidade dos atos e negócios jurídicos opostos à autoridade administrativa. A verificação da correção formal dos planejamentos tributários apartada do exame dos atos praticados na esfera material abre margem para violações aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, transformando em letra morta o texto constitucional.

## 5.2 Interpretação econômica

Oposta a esta última interpretação e embasada na jurisprudência dos interesses, a chamada interpretação econômica valoriza, até mesmo a despeito dos conceitos legais, a finalidade dos atos praticados. Se o critério formalista confere absoluta preferência ao contribuinte, a interpretação econômica arrisca entregar poder desmedido ao Fisco. Isso porque ela sugere uma primazia da análise fática realizada pela autoridade administrativa em detrimento das categorias jurídicas. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

A interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, por alguns apelidada, inclusive em sentido pejorativo, de “interpretação econômica”. Despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Os italianos desenvolveram teoria semelhante sob a denominação de *interpretação funcional*. Suas teses principais: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre propriedade e regulamentação da vontade.

[...]

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa (TORRES, 2006, p. 3-5).

No mesmo sentido, o comentário de André Mendes Moreira:

A posição contrária à exposta é defendida pelos que pugnam por uma interpretação econômica do direito tributário, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação conforme os efeitos econômicos que produzam. Trata-se, destarte, de ater-se tão-somente à *intentio facti* (relação econômica ocorrente entre as partes), deixando em segundo plano a *intentio juris* (forma negocial adotada para alcance dos fins propostos) (MOREIRA, 2003, p. 11).

A jurisprudência dos interesses e a interpretação econômica do Direito Tributário encontram grande resistência na doutrina brasileira, visto que, na visão de seus críticos, esse modelo não se coaduna com a ordem constitucional brasileira. A atribuição de tamanha discricionariedade para a autoridade tributária, aliada com a desvinculação que essa interpretação tem com as normas positivadas apontam em sentido contrário ao sistema de garantias que protegem o contribuinte. Abaixo, transcreve-se a posição de Ives Gandra da Silva Martins, representante da ala doutrinária que rejeita a interpretação econômica:

De início, no plano meramente doutrinário, não aceito possa existir interpretação de conteúdo econômico que supere o comando plasmado na lei. A discussão acerca da possibilidade de a interpretação de conteúdo superar a conformação legal, embora em formulação inadequada, pode ser mais fartamente colocada no Direito privado, em que as normas jurídicas são sempre examinadas, à luz de uma elasticidade exegetica não pertinente ao Direito público.

[...]

Nos países, todavia, que adotam a elaboração legislativa como fonte primeira e absoluta do Direito, sendo todas as demais decorrenciais, devem os intérpretes do sistema afastar, pelo menos nas normas de relação impositiva, a interpretação de conteúdo superativo da exteriorização formal.

[...]

Entendo, pois, que a interpretação econômica, enquanto instrumento para acrescentar conteúdo normativo não exteriorizado na lei a favor do sujeito ativo da relação tributária, não foi hospedada pelo sistema brasileiro, razão pela qual, sobre ser uma falsa proposição, representa técnica não pertinente aos sistemas em que a lei é a fonte primeira do Direito (MARTINS, 2014, p. 106-108).

Esse critério, no contexto do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), se relaciona com a análise do chamado propósito negocial ou propósito mercantil. Essa concepção defende que o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte não pode ter sido realizado com a finalidade exclusiva ou preponderante de se esquivar de obrigação tributária mais gravosa. Em outras palavras, o ato ou negócio jurídico oposto ao Fisco não poderia ter como *propósito negocial* somente ou majoritariamente a economia de tributos, devendo guardar, também, relação com as atividades desenvolvidas pelo contribuinte. Explica Ricardo Lobo Torres:

Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do “propósito mercantil” (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva



(*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal (TORRES, 2006, p. 19).

Nota-se que a MP nº 66 (BRASIL, 2002b), em seu art. 14, §1º, elencava o propósito negocial como um dos critérios para a verificação da possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos. Essa tentativa de positivação do propósito negocial, ligado à interpretação econômica do direito tributário, foi objeto de crítica por parte da doutrina, que celebrou a rejeição do dispositivo durante o processo legislativo. Colhe-se a crítica de André Mendes Moreira sobre o assunto:

Vê-se do exposto que a MP nº 66/02 buscou introduzir em nosso direito o teste da finalidade negocial (*business purpose test*), ou seja: a tributação dos atos e negócios jurídicos pelos efeitos econômicos que produzam, independente da forma negocial adotada. Caso a finalidade do agente fosse meramente minimizar o impacto da tributação em seu patrimônio, renda ou serviços, os atos por ele praticados seriam tributados, à luz do que dispõe a MP nº 66/02, nesta parte. Entretanto, quando da conversão em lei da referida MP (Lei nº 10.637/02), as disposições relativas à “norma geral antielisiva” foram suprimidas, em louvável atitude de respeito à lei e à Constituição por parte de nosso Congresso Nacional (MOREIRA, 2003, p. 17).

O presente trabalho se filia às críticas doutrinárias acerca da interpretação econômica, sobretudo por entender que a exigência de propósito negocial diverso da economia tributária não encontra guarida no texto constitucional. Ao revés, a busca, ainda que exclusiva, pela redução da carga tributária se encontra abarcada pela autonomia patrimonial conferida pelo art. 170 da CRFB (BRASIL, 1988).

Mormente no âmbito empresarial, ambiente mais fértil para a realização de planejamentos tributários, reputa-se necessária a premissa de que a função da empresa, em última análise, é render lucros para seus sócios. Se não consegue lograr êxito nessa tarefa, deve a atividade empresarial, ao menos, conseguir honrar suas despesas de caráter funcional, como pagamento de salários e adimplemento de obrigações particulares. Sabendo que os tributos correspondem à significativa fatia do passivo da empresa, conclui-se desejável a redução desses em prol de uma maior rentabilidade. Logo, não parece coadunar com a própria perspectiva empresarial a vedação à busca pela economia tributária, mesmo que apartada de outros elementos negociais.

Ainda, cabe apontar que sendo o parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) norma antielusiva, pois visa coibir não a redução lícita, mas oferecer instrumento legal à autoridade tributária que permita a desconsideração da elusão fiscal, o que caracteriza a inoponibilidade ao Fisco não é o *propósito* do ato ou negócio jurídico, mas sim a falta de

correspondência deste com a realidade. O que se repudia é a *dissimulação*, não a finalidade negocial.

Dessa forma, o presente estudo acompanha o repúdio à interpretação econômica do Direito Tributário no âmbito da desconsideração prevista pelo art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), porquanto desprovida de amparo legal na norma geral antielisiva e incompatível com a ordem constitucional vigente.

### 5.3 Jurisprudência dos valores e a substância do negócio

Rejeitando as posições anteriores, que dão absoluta preferência ou para o contribuinte, ou para o Fisco, exsurge a jurisprudência dos valores. Nela, busca-se a conciliação entre, de um lado, a segurança jurídica e a autonomia patrimonial, e de outro, a capacidade contributiva e a possibilidade de a autoridade administrativa analisar, para além da mera formalidade do ato ou negócio jurídico, a realidade material. Recorre-se, mais uma vez, às palavras de Ricardo Lobo Torres:

A jurisprudência dos valores e a “virada kantiana”, com reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos. Algumas teses pós-positivistas passam a ser defendidas para a superação do impasse a que fora levada a teoria da interpretação do direito tributário: a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; b) 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”; c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador; d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum; e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

[...]

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja *abuso de direito*. Só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos (TORRES, 2006, p. 4-5).

Sobre a jurisprudência dos valores, também trata Flávio Mattos:

A jurisprudência dos valores, como reflexo do pós-positivismo surgido após a Segunda Guerra Mundial, caracterizada pela reaproximação entre moral e direito, traduz-se numa interpretação que não se limita ao direito positivo, mas que também nele não se exaure, na medida que impõe a ponderação de valores extrajurídicos.

[...]

Essa escola de pensamento procura conciliar as premissas das duas escolas, na medida em que não chega a romper com os padrões da escola formalista, buscando suporte no texto da lei, mas que também leva em consideração a proposta axiológica formulada pela jurisprudência dos interesses e seu embasamento em elementos extrajurídicos (MATTOS, 2012 p. 261-262).

Percebe-se que a jurisprudência dos valores é feliz ao buscar o equilíbrio entre as garantias conferidas ao contribuinte, como a segurança jurídica, a livre gerência patrimonial e o princípio da legalidade, e a oferta ao Fisco de mecanismos eficientes contra a elusão tributária que desrespeita a capacidade contributiva e a igualdade tributária. Ao mesmo tempo que há a vinculação ao texto legal positivado, com acatamento dos conceitos jurídicos atinentes, essa relação não torna estanque o ordenamento tributário.

A jurisprudência dos valores se mostra compatível não apenas com a ordem constitucional vigente, mas também com a redação do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966). Isso porque o referido dispositivo tem como objetivo neutralizar os atos e negócios jurídicos realizados com o fim de *dissimular* a ocorrência de fato gerador ou aspecto da relação jurídica tributária. A melhor interpretação da norma geral antielisiva vai apontar que não se busca coibir a economia tributária, mas a deturpação dos instrumentos jurídicos. Repele-se, portanto, a má-fé do contribuinte, não a elisão fiscal.

Como trabalhado, os conceitos de simulação, abuso de direito, abuso de forma, abuso de personalidade jurídica etc., em que pesem as divergências quanto as minúcias conceituais, possuem como denominador comum a característica de traduzirem um descompasso entre o plano formal e o material. É justamente esse descompasso que se pretende desconsiderar.

Sob a ótica formalista, se a autoridade administrativa deve se contentar com o exame apenas do ato ou negócio oposto a ela, não há verificação de descompasso. Logo, o art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) perderia sua função. Por outro lado, se o Fisco não precisa se atentar aos conceitos jurídicos constantes nos atos ou negócios, também não se fala em descompasso entre estes e a realidade. Ainda que por caminho oposto ao do critério anterior, mais uma vez se daria a inutilização da norma geral antielisiva do CTN (BRASIL, 1966).

À luz da jurisprudência dos valores e da moldura constitucional posta pela CRFB (BRASIL, 1988), o critério mais adequado para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) é o que privilegia a análise da *substância* do ato ou negócio jurídico praticado em sede de elisão fiscal. Em outros termos, deve a autoridade administrativa verificar se o que consta “no papel” corresponde de maneira fiel ao que foi praticado no plano material.

Frente a uma prática elisiva, deve o Fisco investigar se o que o contribuinte afirma que ocorreu de fato se verifica na realidade. A interpretação dessa correspondência deve observar o princípio da proporcionalidade, buscando um equilíbrio entre a capacidade contributiva (de acordo com as características de cada caso concreto) e a liberdade do contribuinte de, pelos meios legais (ainda que mais complexos), buscar reduzir o grau de expropriação de seu patrimônio via tributos.

Aponta-se, por fim, que recai sobre a autoridade tributária, que detém os apropriados mecanismos de fiscalização, o ônus probatório de comprovar a falta de substância do planejamento tributário, ou seja, a dissonância entre o conteúdo formal do ato ou negócio jurídico a ser desconsiderado, e a realidade material.

Em suma, quando da realização de um planejamento tributário, deve o contribuinte executar na prática, de forma transparente, os recursos elisivos eleitos para a economia tributária, sabendo que a autoridade tributária avaliará não apenas o fato concreto e/ou o ato/negócio jurídico oposto, mas a correlação de autenticidade entre ambos, a *substância* do instrumento elisivo, afinal, nos termos do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), o que torna a elisão em elusão é o caráter dissimulatório do ato ou negócio jurídico.

## 6 CONCLUSÃO

O estudo realizado pela presente monografia conclui que a elusão fiscal, modalidade de economia tributária localizada entre a evasão e a elisão fiscal, pode ser caracterizada pela redução ou supressão do pagamento de tributos que se vale de instrumentos jurídicos lícitos usados de forma não correspondente ao que, em verdade, se pratica. A característica marcante dos planejamentos tributários abusivos, ligados à elusão fiscal, é justamente apresentarem um ato ou negócio jurídico artificial, que, tendo sido operado por simulação, abuso de direito, abuso de forma ou outro fenômeno do gênero, não traduz o que o contribuinte de fato realizou. Nesse sentido, a discussão acerca da oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco, à luz do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), se revela mais de caráter prático do que dogmático, cabendo investigar se, ao fim e ao cabo, determinado ato ou negócio jurídico é ou não desconsiderável pela autoridade administrativa.

A norma geral antielisiva brasileira guarda relação de obediência com o texto constitucional, fato que, ao que tudo indica, será reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal. No entanto, não se pode perder de vista que a amplitude e o caráter genérico do art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966), que a despeito da falta de regulamentação vem sendo utilizado pelo Fisco, pelo CARF e pelos tribunais do Poder Judiciário, conduz a um cenário de insegurança jurídica.

Embora não haja lei que delimita de forma clara o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966), o que seria o ideal, o estudo da ordem constitucional revela que o critério mais adequado para a interpretação dessa norma geral antielisiva (que se revela, na verdade, antielusiva), é a verificação da substância do ato ou negócio jurídico. Em outras palavras: rejeitando perspectivas que tenham como foco só a correção formal dos atos e negócios jurídicos ou apenas o que se verifica no plano material (ignorando os conceitos jurídicos apresentados pelo contribuinte), o que se busca é o exame da relação entre esses dois aspectos. Supera-se as jurisprudências dos conceitos (demasiadamente formalista) e dos interesses (incompatível com a ordem constitucional vigente) e passa-se a adotar a jurisprudência dos valores.

A norma geral antielisiva em estudo visa coibir a dissimulação, que deve ser entendida como o descompasso entre o formal e o material. O planejamento tributário eficiente é aquele, portanto, que possui *substância*, devendo ser esta a característica sobre a qual a autoridade administrativa mencionada no art. 116, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966) deve se debruçar.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário. *In*: GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (org.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, v. 3. 2. ed. São Paulo: *Quartier Latin*, 2010.
- ANTONELLI, Leonardo Pietro. Evasão, Elisão e Dissimulação do art. 116, do CTN. *In*: GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (org.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, v. 3. 2. ed. São Paulo: *Quartier Latin*, 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Câmara/2ª Turma Ordinária). **Recurso Voluntário 2202-004.821**. Desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador. Possibilidade de lançamento. Desnecessidade da lei ordinária. Recorrente: Maurício Dal Agnol. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Rosy Adriane da Silva Dias. Data da Sessão: 6 de novembro de 2018. Número do processo: 11030.720089/2013-16. Disponível em: [file:///C:/Users/felip/AppData/Local/Temp/Decisao\\_11030720089201316.PDF](file:///C:/Users/felip/AppData/Local/Temp/Decisao_11030720089201316.PDF). Acesso em: 28 ago. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 ago. 2021.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 19 ago. 2021.
- BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 25 ago. 2021.
- BRASIL. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Brasília, DF, 2002c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/211-MF-02.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm). Acesso em: 23 ago. 2021.
- BRASIL. **Exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77**. Brasília, DF, 1999a. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filenam e=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenam e=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.
- BRASIL. **Justificativa da proposta de emenda de plenário nº 10, apresentada ao Projeto de Lei Complementar nº 77/99**. Suprima-se a redação proposta para o parágrafo único ao art. 116 da Lei nº 5.172/66. Brasília, DF, 1999c. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filenam e=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenam e=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Justificativa da proposta de emenda supressiva nº 21, apresentada ao Projeto de Lei Complementar nº 77/99.** Suprima-se o parágrafo único, acrescentado ao art. 116 da Lei 5.172/66 pelo art. 1º do Projeto. Brasília, DF, 2000b. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm). Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm). Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 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 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. Brasília, DF, 2002f. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em: 28 ago. 2021.

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. Brasília, DF, 2002b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Parecer apresentado em plenário à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Brasília, DF, 2002e. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=199615&filename=PPP+1+MPV06602+%3D%3E+MPV+66/2002](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=199615&filename=PPP+1+MPV06602+%3D%3E+MPV+66/2002). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Parecer apresentado na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais ao Projeto de Lei Complementar 77/99**. Brasília, DF, 2000a.

Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Parecer apresentado por relator designado em substituição à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados Federais ao Projeto de Lei Complementar nº 77/99**. Brasília, DF, [entre 1999 e 2001]. Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1999b. Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei de Conversão nº 31, de 5 dezembro 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 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. Brasília, DF, 2002d. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/internet/ordemdodia/integras/134152.htm>. Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.037, de 4 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Diário Oficial da União, sessão 1, p. 21. Poder Executivo, Brasília, DF, 4 jun. 2010.

Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>. Acesso em: 19 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF**.

Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Interessado: Presidente da República. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Distribuída em 18 de abril de 2001. Voto da Relatora Min. Carmen Lúcia. Data do julgamento: 12 de junho de 2020. Brasília, DF, 2020a.

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). **Agravo de instrumento nº 5020280-54.2020.4.04.0000/PR**. Tributário. Agravo de instrumento. Cumprimento de Sentença Contra a Fazenda Pública. Impugnação. Planejamento Fiscal Abusivo. Inocorrência. Agravante: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE. Agravado: Adair Silvio Grasel. Relator: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. Data de Julgamento: 23 de setembro de 2020. Porto Alegre, 2020b. Disponível em:

[https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40002064832&versao\\_gproc=12&crc\\_gproc=e1d63438](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002064832&versao_gproc=12&crc_gproc=e1d63438). Acesso em: 28 ago. 2021.



CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Vol. 131, nov./dez. 2016. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTFPub\\_n.131.08.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.08.PDF). Acesso em: 25 ago. 2021.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Retratos da sociedade Brasileira – Serviços Públicos, tributação e gasto do governo**, [S.l.], Ano 5, Número 33, jun. 2016. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/57/89/578911f0-60a8-4048-937a-63a3c8312c56/retratosdasociedadebrasileira\\_33\\_servicospublicos\\_tributacao\\_gastodogoverno.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/57/89/578911f0-60a8-4048-937a-63a3c8312c56/retratosdasociedadebrasileira_33_servicospublicos_tributacao_gastodogoverno.pdf). Acesso em: 28 ago. 2021.

CUNHA, Carlos Renato; VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei Aparecido da. Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 44, p. 3-19, dez. 2020. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/94812/59853>. Acesso em: 28 ago. 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 49, n. 194, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, abr./jun. 2012. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/49/194/ril\\_v49\\_n194\\_p117.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/49/194/ril_v49_n194_p117.pdf). Acesso em: 28 ago. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. [Palestra]. *In: Desafios atuais do Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro, 24 abr. 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=KU8L6FSa3Ec&t=4417s>. Acesso em: 20 ago. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2020**. [S.l.], 2020. *E-book*.

KPMG INTERNATIONAL. **Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2014**. [S.l.], 2014. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/04/corporate-indirect-tax-rate-survey-2014.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 225, p. 102-112, jun. 2014. *E-book*.

MATO GROSSO. Tribunal de Justiça do Mato Grosso (2ª Câmara de Direito Público e Coletivo). **Apelação cível nº 1014883-79.2019.8.11.0003**. Apelação Cível. Ação Declaratória De Inexistência De Relação Jurídica C/C Repetição De Indébito. ICMS. Contrato De Arrendamento Mercantil Internacional. Descaracterização. Inteligência Do Art. 116, Parágrafo Único, Do CTN, e Art. 112, Do Código Civil. Fatos Que Demonstram a Ocorrência De Compra e Venda a Prazo. Manutenção Da Sentença. Recurso Desprovido. Apelante: Adubos Araguaia Ind e Com Ltda. Apelado: Estado do mato Grosso. Relator: Juiz de Direito Alexandre Elias Filho. Data do Julgamento: 8 de junho de 2021. Cuiabá, 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia-api.tjmt.jus.br/VisualizaRelatorio/RetornaDocumentoAcordao?id=89999952&colegiado=Segunda&origem=PJe>. Acesso em: 28 ago. 2023.

MATTOS, Flávio. Planejamento tributário: Uma visão geral. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, Vol. 15, N. 59, p. 250-272, jul./set. 2012. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista59/revista59.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista59/revista59.pdf). Acesso em: 27 ago. 2021.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (8ª Câmara Cível). **Apelação Cível e Remessa Necessária nº 1.0145.09.562395-8/003**. Ação Anulatória de Débito Fiscal. ICMS. Empresa de Pequeno Porte. Conglomerado de Empresas. Desconsideração do Ato de Constituição Societária. Enquadramento no Simples Nacional. Lei Complementar n.º 123/2006. Simulação. Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. Art. 149, Inc. VII, do Código Tributário Nacional. Amparo Legal. Falta de Desconstituição da Presunção de Certeza e Liquidez do Ato do Lançamento. Apelante: Estado de Minas Gerais. Apelado: Calçados Juiz de Fora Ltda. Relator: Desembargador Edgard Penna Amorim. Data de Julgamento: 7 de março de 2013. Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=5623958-79.2009.8.13.0145&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 28 ago. 2021.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – Limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2021.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da Ajuris**, [S.l.], v. 41, n. 136, p. 125-146, dez. 2014. Disponível em: <http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/356/291>. Acesso em: 26 ago. 2021.

PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista da PGFN**, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 165-194, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense: 2016.

REDENSCHI, Ronaldo; PEREIRA, Daniel Queiroz; FREITAS, Cláudio Victor. Norma anti-elisão e hermenêutica aplicada ao Direito Tributário. **Revista Quaestio Iuris**, [S.l.], vol. 3, n. 1, p. 107-125, 2007. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/quaestioiuris/article/view/3943/2854>. Acesso em: 28 ago. 2021.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2019. Disponível em: [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG\\_Final-1.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG_Final-1.pdf). Acesso em: 26 ago. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, Washington dos. **Dicionário jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

Disponível em:

[http://www.integrawebsites.com.br/versao\\_1/arquivos/d8545a815ba082afcb4d6d067b471373.pdf](http://www.integrawebsites.com.br/versao_1/arquivos/d8545a815ba082afcb4d6d067b471373.pdf). Acesso em: 26 ago. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF**.

Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Interessado: Presidente da

República. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Distribuída em 18 de abril de 2001. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 28 ago. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito**

**Administrativo Econômico**. Salvador, n. 4, jan. 2006. Disponível em:

<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=71>. Acesso em: 24 ago. 2021.