

# A INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA GERAL ANTIELISIVA<sup>1</sup>

Mariana Souza Lopes<sup>2</sup>

**RESUMO:** O objetivo primordial do presente trabalho é analisar o planejamento tributário realizado a partir da elisão fiscal lícita, à luz do atual parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Aliado a isso, objetiva-se o exame do referido parágrafo enquanto norma geral antielisiva, na qual transfere amplos poderes à autoridade administrativa, subtraindo, assim, um direito de escolha e interpretação do contribuinte, preconizado, inclusive, na Constituição Federal. Numa ordem lógica e cronológica abordar-se-á primeiramente a conceituação do instituto da elisão fiscal, diferenciando-o dos seus correlacionados, pois como irá se notar há muitas confusões terminológicas consistentes na doutrina. Após será feito uma abordagem histórica da ascensão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. E, por fim, levantar-se-á a discussão principiológica contra e a favor à suposta norma geral antielisiva, bem como se demonstrará que na verdade a referida norma tem caráter antievasivo de eficácia limitada. Além disso, obviamente, será feito um apanhado jurisprudencial sobre os temas propostos.

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

## 1 INTRODUÇÃO

De modo geral, é possível afirmar que todo o contribuinte, que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, deseja a diminuição dos tributos que deve adimplir. Do mesmo modo, pode-se constatar também que o mercado atual nunca foi tão competitivo. Por conta disso, as empresas devem utilizar os melhores meios, lícitos e possíveis, para diminuição dos custos e maximização dos lucros. Uma das principais formas de se obter esses dois resultados almejados é buscar alternativas legais de tributação menos onerosa para enfrentar a elevada carga tributária imposta. Essa busca consiste no planejamento tributário, mais especificamente, na elisão fiscal.

Com o aumento da carga tributária a níveis impressionantes, a utilização da elisão fiscal tornou-se uma opção bastante atrativa para as empresas e, até mesmo, para as pessoas físicas que desejam analisar todas as hipóteses tributárias, antes da ocorrência do fato gerador, e que, por sua vez, geram uma diminuição significativa e lícita do tributo.

Ao constatar que essa busca por economia de tributos estava diminuindo a arrecadação de impostos adveio a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que trouxe consigo a denominada norma geral antielisiva brasileira e, concomitantemente, a nova redação ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional:

---

1 Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, aprovado, com grau máximo, pela banca examinadora composta pelo orientador Prof. Igor Danilevicz e pelos arguidores Prof. Paulo Caliendo e Prof. Wremyr Scliar, em 03 de julho de 2013.

2 Acadêmico do curso de Ciências Jurídicas e Sociais - Faculdade de Direito - da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Contato: mariana.lopes.001@acad.pucrs.br

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. (grifo nosso)**<sup>3</sup>

Nota-se, no entanto, que os preceitos formais e materiais de tal norma não foram elucidados. Passados onze anos da entrada em vigor da referida lei questiona-se, ainda, a sua eficácia e aplicabilidade, tanto por parte da jurisprudência como da doutrina.

Verifica-se que, hodiernamente, a discussão que se amolda em torno da elisão fiscal à luz do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é um embate sem fim. Os doutrinadores tributaristas divergem drasticamente, os desfavoráveis alegam que a norma geral antielisiva atenta contra o princípio da legalidade e segurança jurídica, em vista da adoção da analogia – vedada pelo CTN. Os favoráveis argumentam que a norma é um meio de realizar a justiça fiscal, aplicando no Direito Tributário os princípios da capacidade contributiva e igualdade. De modo totalmente diverso, a jurisprudência administrativa simplesmente despreza o dispositivo.

Por conta de tais conflitos, o presente trabalho reserva-se, portanto, à análise da aplicação da elisão fiscal lícita como forma de redução da carga tributária, além da sua diferenciação com demais institutos relacionados. Tratará, ainda, da incidência do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva, bem como da sua aplicabilidade à luz dos princípios constitucionais e infraconstitucionais.

## 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONTEXTO GERAL

Na sociedade atual, altamente competitiva e complexa, as pessoas, físicas e jurídicas, compõem seus negócios e suas finanças objetivando desenvolver seus proveitos e rendimentos, de forma a assegurar uma maior lucratividade e uma melhor colocação no mundo capitalista.

Nessa busca pela redução de custos, as pessoas empenham esforços no intuito de arcar com a menor carga fiscal possível, utilizando-se do planejamento tributário. Esse consiste nos testes das várias hipóteses tributárias com cargas fiscais menores e compará-las com os riscos a ela inerentes. O que se procura, ao realizar esse processo, não é ir de encontro à legislação, incidindo em práticas evasivas, mas manter-se na licitude, porém com menores desembolsos possíveis, como ocorre nas práticas elisivas.

Portanto, o planejamento tributário pode ser considerado como um estudo prévio que o planejador faz, alternando todas as hipóteses tributárias legais e possíveis, até chegar a melhor opção lícita e menos onerosa. Desde modo, a partir dessa análise é realizada a avaliação entre custo/benefício das diversas incidências tributárias, objetivando, por fim, a

---

3 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2013.

hipótese mais favorável ao sujeito passivo da relação tributária. Nesse sentido, se manifesta o eminente Heleno Tôrres<sup>4</sup>:

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

A maioria da doutrina brasileira acredita que se o planejamento tributário for feito preventivamente, ou seja, de forma anterior a incidência do fato gerador, irá ocorrer a elisão fiscal. No entanto, há inúmeras divergências conceituais quanto à elisão e seus correlacionados, tais como elusão, evasão, fraude, simulação e dissimulação. A partir disso, far-se-á um panorama das concepções adotadas na doutrina tributária brasileira a fim de diferenciá-las e aplicá-las, posteriormente, à legislação vigente, mais especificamente, à Lei Complementar nº 104/01 que trouxe a nova redação para o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

## 2.1. CONCEITOS E DIFERENÇAS ENTRE ELISÃO, EVASÃO, ELUSÃO, SIMULAÇÃO E FRAUDE

### 2.1.1. Elisão

No direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada como sinônimo de planejamento tributário e serve para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária<sup>5</sup>.

A partir dessa ideia, Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>6</sup> enumera as condições necessárias para que se caracterize a elisão fiscal:

(a) o planejamento tributário seria, em si, algo lícito e que pode ser francamente defendido e perseguido pelas pessoas em geral, (b) ele requer legitimidade dos meios, ou seja, é necessária a licitude da operação, (c) para ser legítimo é necessário que a ação ou omissão seja anterior à ocorrência do fato gerador, o que é, de certa forma, uma redundância, pois o planejamento tributário visa evitar o fato gerador e (d) não importam as razões dos atos ou negócios jurídicos salvo quando a lei estipular que elas devam ser consideradas.

Salienta Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>7</sup>, um dos primeiros doutrinadores brasileiros a abordar o tema, que a elisão tributária se subdivide em duas espécies: a) a elisão

---

4 TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

5 GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.72.

6 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 10.

7 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo, Bushatsky, 1977. p. 49.

imprópria que é aquela induzida pela lei, na qual o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo da incidência; e b) a elisão própria resultante de lacunas da lei, no qual o legislador, que não pode ser onipotente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes. De acordo com o autor somente essa última espécie seria a verdadeira elisão tributária.

Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>8</sup> diverge de Sampaio Dória sobre a ideia de verdadeira elisão ser somente baseada nas lacunas legais. Segundo o autor “a elisão requer a manipulação competente de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios, e, portanto, não se restringe a descobertas de lacunas ou “brechas” existentes na legislação”. Acompanhando esse entendimento Hermes Marcelo Huck afirma que “a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou a evitar a aplicação das leis tributárias<sup>9</sup>”.

Nessa senda, cumpre enfatizar também a distinção entre elisão lícita e ilícita proferida por Ricardo Lobo Torres<sup>10</sup>, na qual ressalta que no primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária e, no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito. Observa-se, no entanto, que tal diferenciação não é aprovada pela doutrina majoritária.

Não obstante, no caso concreto, é sutil a linha divisória entre os conceitos de elisão e evasão, motivo pelo qual se torna fundamental diferenciá-los.

### 2.1.2. Evasão

A evasão fiscal é conceituada por Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>11</sup> como “toda ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.” O ilustre autor classifica as espécies de evasão fiscal, podendo ser omissiva, intencional ou não, ou comissiva, na qual sempre será na forma intencional. A evasão omissiva se subdivide em (a) evasão imprópria, que possui esse nome justamente por não se tratar propriamente de uma evasão, mas sim de um problema de justiça fiscal, englobando as hipóteses de abstenção de incidência e transferência econômica do ônus fiscal; e (b) evasão por inação do devedor, essa sim figura mais relevante, ocasionada após o fato gerador e causador de danos ao erário – dentro da evasão por inação há outra subdivisão: (b.1) a intencional, que abrange casos de sonegação, falta ou atraso no recolhimento; (b.2) a não intencional, que incluiria casos de ignorância do dever fiscal por parte do devedor. Da mesma forma, a evasão comissiva também possui subdivisões: (a) ilícita, incidente sobre a sonegação, simulação e fraude; e (b) lícita, compreendendo a evasão *stricto sensu* e a elisão.

---

8 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72. São Paulo: Dialética, Setembro de 2001. p. 25.

9 HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 22.

10 TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 15.

11 *Elisão e evasão fiscal*. op. cit., p. 21.

A diferença da elisão e da evasão está consolidada doutrinariamente e aborda critérios temporais e de validade. Assim, afirma-se que, se o sujeito passivo age conforme o direito positivo e o faz antes da ocorrência do fato gerador, a eventual redução da carga tributária torna-se incensurável, gerando, portanto, a elisão fiscal<sup>12</sup>. Se for permeada de prática de atos ilícitos após a ocorrência do fato gerador não resta dúvida sobre a incidência da evasão fiscal.

Seguindo essa mesma linha, o renomado Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>13</sup> destaca que tanto na evasão fiscal quanto na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte intencional com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. O que as diferencia é: (a) a natureza dos meios empregados, na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos, haverá fraude ou simulação de fato e, diversamente, na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; e (b) o momento da utilização desses meios, na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato gerador ou após a sua ocorrência, já na elisão, a utilização ocorre antes da realização do fato gerador ou antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

### 2.1.3. Elusão

Nota-se, ainda, que há uma corrente de doutrinadores que adotam o termo “elusão”. De acordo com Heleno Tôrres<sup>14</sup> a elusão é o fenômeno pelo qual o contribuinte mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Para o autor a diferença entre elusão e evasão também consistiria no critério cronológico, sendo a primeira realizada antes da ocorrência do fato gerador e a segunda após.

Marciano Seabra de Godoy<sup>15</sup> não concorda inteiramente com o conceito dado por Heleno Tôrres, conforme o autor a definição dada por Heleno Tôrres está correta exceto quanto à inclusão dos atos simulados no rol das condutas da elusão. Ele considera que no Direito Tributário brasileiro, a simulação já tem sentido solidificado e vinculado a atos de evasão tributária. Portanto, seguindo esse ponto de vista, Heleno Tôrres “utiliza uma noção imprecisa de simulação, vinculadas a problemas na causa do negócio jurídico”. Apesar disso, Godoy também concebe a classificação das atuações dos contribuintes em três campos, reservando o termo elusão para nomear o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas.

### 2.1.4. Dissimulação e simulação

---

12 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. op. cit., p.10.

13 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 42.

14 op. cit., p.189.

15 GODOY, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro - estudos de casos”. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 242.

A partir desse ponto, já firmadas as principais premissas, é de suma importância estudarmos a terminologia adotada pela suposta norma geral antielisiva brasileira. Primeiramente, é interessante lembrar o que nos traz o art. 11, inciso I, alínea a, da Lei Complementar nº 95/98<sup>16</sup>:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I - para a obtenção de clareza: a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

Esse dispositivo impõe que as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica. Para a obtenção de clareza, o legislador deve usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

Com esse parâmetro, observa-se que o legislador ao implementar a Lei Complementar nº 104/01 pôs a dissimulação dos atos ou negócios jurídicos como condicionante da possibilidade de autoridade administrativa desconsiderá-los. No entanto, essa nova redação do art. 116 do Código Tributário Nacional não nos trouxe o conceito de “dissimulação”, motivo pelo qual passamos a discuti-lo, tendo em vista que tal denominação não se encontra difundida na legislação brasileira e é imprescindível para o contribuinte, uma vez que necessita saber ao certo quais atos gerariam a dissimulação e a consequente incidência do dispositivo estudado.

A simulação, uma das formas de fraude fiscal, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada desde o Código Civil Brasileiro de 1916 nos arts. 102 a 105, e, atualmente, está disposto no art. 167, §1º, do Código Civil Brasileiro de 2002<sup>17</sup>:

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.

Como bem constata Marcos Bernardes de Mello<sup>18</sup>:

Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto de fingimento, de hipocrisia, de disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não-verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece.

---

16 BRASIL. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2013.

17 BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2013.

18 MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 128.

Homéro Prates<sup>19</sup> sustenta que a simulação, de um modo geral, é todo fingimento destinado a aparentar a sinceridade de um sentimento ou de um desejo que realmente não existem ou que ocultam com intuito diverso do que mostra a manifestação sob cuja forma se apresentam.

Francisco Ferrara<sup>20</sup> considera negócio simulado aquele que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto, ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste flagrante: o negócio que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, pois, é destinado a provocar uma ilusão no público, que é levado a acreditar na sua existência ou na sua natureza, tal como parece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou um negócio, ou se realizou outro diferente do expresso.

Embora a legislação não estabeleça a distinção entre as espécies de simulação, a doutrina as distingue entre: simulação absoluta e simulação relativa. A primeira acontece quando não há relação negocial efetiva entre as partes. Nela as partes celebram um negócio jurídico apenas aparentemente, pois na realidade, esse não existe. O ato é fictício, inexistente, subsistindo só na aparência, já que as partes não tem a intenção de efetuar ato algum. O intuito é apenas o de enganar terceiros. Essa simulação, na forma absoluta, conduz a uma aparência de negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos<sup>21</sup>.

Por outro lado, na simulação relativa dois negócios se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A dissimulação oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes. Esse tipo de simulação é o mais encontrado no âmbito do Direito Tributário. Corresponde à dissimulação onde se oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. O negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real, que as partes não querem fazer aparecer<sup>22</sup>.

Francesco Galgano<sup>23</sup> distingue a simulação absoluta e a simulação relativa. A primeira ocorre quando as partes celebram um contato e, através de uma contradecaração, afirmam não desejar que o negócio produza qualquer efeito, criando apenas uma aparência de negócio perante terceiros. Já, a simulação relativa ocorre quando as partes criam uma aparência de negócio diferente daquele que efetivamente desejam, hipótese em que há dois negócios – o simulado e o dissimulado.

Desse modo, Marcos Bernardes de Mello assegura<sup>24</sup>:

Na simulação relativa há, realmente, um negócio jurídico que aparece, porém mentiroso quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, às pessoas ou às datas, que

---

19 PRATES, Homéro. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958. p.27.

20 FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**; trad. do Dr. A. Bossa. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939. p.51.

21 HUCK, Hermes Marcelo, op. cit., p. 119.

22 GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 66**. São Paulo: Dialética, Março de 2001. p. 90.

23 GALGANO, Francesco *apud* BATALHA, Wilson de Souza Campos, 1985, p. 161.

24 op. cit., p. 131.

se pratica com a finalidade de dissimular outro, cujas consequências jurídicas são efetivamente queridas.

Homéro Prates<sup>25</sup> adverte ainda que na simulação relativa nenhuma importância tem para o direito a falsa aparência que as partes emprestam ao ato realizado. Ao contrário deve-se ter em vista somente a vontade real, efetiva, dos negociantes, isto é, o que em verdade querem e não o que aparentemente declaram.

Observa-se, por conseguinte, que a doutrina majoritária segue a ideia de que há aproximação da simulação relativa com a dissimulação, uma vez que na simulação o agente engana sobre a existência de uma situação inverídica, enquanto que na dissimulação o agente engana sobre a existência de uma situação real. Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>26</sup> declara igualmente que “o ato ou negócio jurídico dissimulado é aquele que foi contornado por intermédio de acordo de simulação. Sob essa perspectiva, a dissimulação é uma resultante da simulação, de modo que aquela não existe sem essa”.

Acompanha o eminente doutrinador Francisco Ferrara<sup>27</sup>

A simulação se faz aparecer aquilo que não existe, na dissimulação oculta-se o que é. Uma provoca a crença falsa num estado não real, a outra oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. Aquela, procura uma ilusão externa: esta uma ocultação interna. Em ambos os casos, no entanto, o fim da conduta do indivíduo é o engano, caráter fundamental das várias formas simulatórias: na simulação quer-se enganar sobre a existência duma situação não verdadeira: na dissimulação, sobre a inexistência duma situação real.

Por fim, Marco Aurélio Greco<sup>28</sup> salienta que “o sentido de “dissimular”, previsto no parágrafo único do art. 116, abrange o sentido de “simular”, mas tem maior amplitude que este, pois alcança, pelo novo dispositivo, todas as hipóteses de simulação e mais alguma outra figura”.

Diversamente e de forma minoritária Ricardo Lobo Torres<sup>29</sup> diverge desse posicionamento ao salientar que “a desconsideração da autoridade administrativa refere-se a ato ou negócio jurídico realmente acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro. Ademais, não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador, como acontece na simulação. A dissimulação prevista pela Lei Complementar nº 104/2001 refere-se apenas à hipótese de incidência ou fato gerador abstrato, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação”

Apesar de tal entendimento entendemos que os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária podem ser abrangidos pelo Código Civil Brasileiro, conforme o art. 167, §1º.

---

25 op. cit., p. 39.

26 **Planejamento Tributário**, op. cit., p. 171.

27 op. cit., p. 50.

28 GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 194.

29 TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., ver. e. atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 256.



### 2.1.5. Dissimulação e elisão

É primordial ressaltarmos que a dissimulação (ou simulação) nunca se confunde com a prática da elisão fiscal. A elisão fiscal utiliza somente meios lícitos, não usando para a celebração do negócio jurídico a forma simulada ou aparente. Na prática elisiva se evita a incidência da norma tributária e, por conta disso, é realizada antes da ocorrência do fato gerador. Já na simulação, o fato gerador ocorre, mas é mascarado pela dissimulação arquitetada pelas partes de maneira a não ser detectada.

Atenta-se, nessa distinção, ao fato da publicidade dos atos elisivos não existirem em concomitância com a figura da dissimulação. Sampaio Dória nos traz essa ideia<sup>30</sup>:

Embora não seja fator essencial para qualificar nenhuma das figuras aqui estudadas, é certo que a publicidade dos atos praticados pelo indivíduo para elidir a obrigação tributária pesa enormemente a crédito da legitimidade do negócio realizado, do ângulo da licitude dos meios e sua efetividade. (...) Agir às claras, “jogar com as cartas descobertas”, pelos riscos que envolvem em assunto tão delicado, já constitui sólida indicação preliminar de que se trate de uma verdadeira elisão. Contrariamente, e de modo mais perceptível, elidir a obrigação fiscal e, em seguida, buscar encobrir e disfarçar o que já se consumou, só faz por colocar o potencial contribuinte, suspeito de simulação, em incômoda posição, induzindo presunção de motivos subjacentes ilícitos.

### 2.1.6. Fraude fiscal e fraude à lei

No tocante a fraude e fraude à lei há, de fato, muita confusão doutrinária. Primeiramente é importante explicar sobre a distinção desses dois institutos para, aí sim, posteriormente, diferenciá-los dos temas aqui estudados.

Helena Tôrres<sup>31</sup> é o primeiro a distingui-las ao dizer que ambas não representam a mesma coisa, sendo a fraude à lei uma organização de meios lícitos, com violação indireta da lei cogente de Direito Privado, para atingir uma finalidade que de outro modo não seria permitida pelo ordenamento. Já o conceito de fraude, que serve de referência para toda legislação tributária, encontra-se no art. 72 da Lei 4.502/64<sup>32</sup> que assim dispõe:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Observa-se que fraude à lei não pode ser confundida com simulação. Marcos Bernardes de Mello<sup>33</sup> doutrina que a fraude à lei é igual à infração indireta da norma jurídica. Na fraude à lei se quer eludir, contornar as palavras da lei, para que não seja aplicada. Diversamente, na simulação em que há violação da lei, não se contorna a disposição legal, mas falseia-se a verdade, mente-se na apresentação dos fatos. A violação de lei não é elemento integrativo do conceito de simulação, uma vez que não lhe é essencial. Na simulação a

---

30 op. cit., p. 69.

31 op. cit., p. 180.

32 BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2013.

33 op. cit., p. 135.

violação da lei está intimamente relacionada com o prejuízo à terceiro, em geral a Administração Pública, especialmente o Fisco.

Como se vê não é fácil distinguir simulação e fraude à lei, mas, resumindo o elemento comum entre elas é a ilicitude que contamina a validade dos atos ou negócios jurídicos e não podem aparelhar qualquer conduta elisiva. No campo do ilícito a elisão não é protegida. Conclui-se, por conseguinte, que nenhum desses institutos pode abranger a definição de elisão fiscal, haja vista a licitude e publicidade dos atos praticados nessa última.

Enfim, finalizando as considerações sobre a fraude à lei, nota-se, que existem alguns autores que negam a existência da fraude à lei tributária, visto que no Direito Tributário não é possível a violação da norma, tal como ocorre na fraude à lei civil. Sacha Calmon<sup>34</sup> leciona que:

Exatamente porque somos, no Brasil, regidos em matéria tributária e administrativa pelo princípio da estrita legalidade é que não prevalecem entre nós as teorias da fraude à lei e do abuso de direito, em sede de tributação. A fraude à lei exige: a) a existência de uma lei contendo ou prescrevendo uma conduta reprovável típica ligada a um resultado proibido, dela decorrente; b) a possibilidade de atos e negócios alternativos que conduzam ao resultado proibido; c) o atingimento pleno do resultado proibido. Só é possível, portanto, a fraude à lei em sede civil.

Assim como João Francisco Bianco<sup>35</sup> que prescreve que “a vedação do uso da analogia para eximir tributo não previsto em lei, prevista no §1º do artigo 108 do CTN, afasta a possibilidade de aplicação do conceito de fraude à lei no âmbito do direito tributário brasileiro”.

Já, no que concerne a fraude, a maioria dos doutrinadores a equiparam com a evasão fiscal. Corroborando tal afirmação segue o entendimento de Sampaio Dória<sup>36</sup>, que ao diferenciar a fraude fiscal da elisão fiscal utiliza os mesmo critérios que utilizou para diferenciar essa última da evasão fiscal. Assim ele discorre:

O primeiro aspecto substancial, que as extrema, é a natureza dos meios eficientes para a sua consecução: na fraude atuam meios ilícitos e, na elisão a licitude dos meios é condizente *sine qua non* de sua realização efetiva. O segundo aspecto de maior relevância é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ele já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.

Logo, observa-se que a fraude está diretamente ligada à evasão fiscal, uma vez que para que haja sua configuração sempre será necessária à adoção de condutas que não são próprias a evitar a ocorrência do fato gerador, mas que possuem por finalidade exclusiva mascarar a sua ocorrência.

---

34 **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**, op. cit., p. 48.

35 BIANCO, João Francisco. “Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência”. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. op. cit., p. 187.

36 Nesse sentido Hermes Marcelo Huck, Edmar Oliveira Andrade Filho e Miguel Delgado Gutierrez.

No entanto, há autores que não entendem dessa forma. Alfredo Augusto Becker<sup>37</sup> diferencia a fraude fiscal da evasão ao dizer:

Para investigar se houve evasão ou fraude, um critério seguro é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal. [...] A evasão é perfeitamente lícita, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica e, por conseguinte, a estrutura jurídica dos atos e contratos deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. A fraude, porém é ilícita, porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.

Entendemos, porém, que os ensinamentos de Becker não podem prosperar, uma vez que há uma total inversão de termos. O autor trata a conduta evasiva como lícita e a fraudulenta como ilícita. Como já vimos somente a elisão é que é a maneira válida e lícita de economizar tributos, deixando para a evasão e fraude, de forma equiparada, as práticas de atos ilícitos após a ocorrência do fato gerador.

### 3 REALIDADE BRASILEIRA

Os conceitos de elisão e evasão fiscal dentro do ordenamento jurídico brasileiro já foram mencionados, no entanto, a abordagem histórica do planejamento tributário na perspectiva da legislação brasileira merece ser analisada.

Antes do advento do Código Tributário Nacional, quando ainda estava em vigor a Constituição Federal de 1946, as condutas lícitas tendentes ao pagamento de menor carga tributária eram combatidas pelo Estado por intermédio de comandos legais direcionados às situações específicas geralmente ficções normativas e presunções jurídicas<sup>38</sup>.

Não existia no ordenamento jurídico brasileiro qualquer preceito permitindo ou proibindo expressamente a adoção do planejamento tributário, bem como cláusula que limita o seu exercício. Entretanto não podemos afirmar que as normas antielisivas não eram conhecidas no Brasil.

A Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 nos trouxe o Código Tributário Nacional, no entanto não ocasionou alterações aparentemente relevantes relacionadas ao combate à elisão. Todavia, o substrato normativo acolheu e permitiu a propagação de construções doutrinárias radicalmente contrárias a muitas das ideias debatidas até então. Construções estas que aniquilaram o debate e permaneceram praticamente incontestadas durante as décadas seguintes<sup>39</sup>.

Vinte e dois anos após, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, depara-se com a repetição de antigos preceitos já abrangidos pelo Código Tributário Nacional, mas, também, trouxe algumas inovações importantes, tal como a ascensão constitucional do princípio da legalidade como uma limitação ao poder de tributar.

---

37 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 138.

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

39 SILVA, op. cit., p. 49.

Diante desse novo contexto normativo, caberia primeiramente à doutrina especificar o alcance das disposições, de interpretar as inovações jurídicas consoantes às aspirações constitucionais. Porém, conforme salienta o mestre Anderson Furlan<sup>40</sup>:

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

No ano de 1999 o então Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional, por intermédio da Mensagem nº 1.459, de 07 de outubro de 1999, o Projeto de Lei Complementar (onde recebeu o nº 77/99) visando alterar o Código Tributário Nacional no sentido de incluir uma cláusula antielisiva inspirada no modelo francês. As “Exposições de Motivos” do Projeto de Lei Complementar nº 77, subscrito pelo Ministro da Fazenda, era taxativo e categórico ao asseverar que: “A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para esclarecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito<sup>41</sup>”.

Alberto Xavier, chamado para se manifestar perante o órgão legislativo sobre o referido Projeto de Lei, consignou seu absoluto inconformismo quanto à inclusão de norma antielisão, visto ser “a negação do princípio da legalidade da tributação. [...] A doutrina fala de *nullum tributum sine lege*, da mesma forma que *nullum crimen sine lege*. Todas essas cláusulas não passam de um expediente de aplicação analógica que é a destruição da segurança jurídica. Duvido que haja no mundo moderno dos negócios, que são operações extremamente sofisticadas, que envolvam instrumentos financeiros complexos, uma operação que não tente alguém de menos boa-fé dizer: ‘isso foi feito com a finalidade de dissimular’. Deixamos de ter qualquer garantia, qualquer segurança. Trata-se de um dispositivo espúrio incompatível com o princípio da legalidade e incompatível com o próprio Código Tributário Nacional, que proíbe a analogia. Então, também se trata de uma matéria contra a qual devemos estar extremamente prevenidos<sup>42</sup>”.

Não obstante, o Deputado Antônio Cambraia, relator do Projeto de Lei, disse, durante a sessão de julgamento, logo no início dos debates, tratar-se tipicamente “da inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzem o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com a quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência. O parágrafo único do art. 116 do Projeto de Lei nº 77/99, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao

---

40 SILVA, SILVA, Anderson Furlan Freire da. op. cit., p. 194.

41 ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. São Paulo: Dialética, Setembro de 2011. p. 80.

42 Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à audiência pública na Comissão de Constituição e Justiça em 02.02.2000, p.16 [apud Anderson Furlan (2007:89)].

Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra as tentativas de sonegação fiscal. Assim, é justificável o parágrafo púnico proposto no art. 116 do CTN<sup>43</sup>”.

O Deputado Antônio Palocci, mostrou-se favorável ao dispositivo, asseverando que “em particular, quanto à norma antielisão, é uma necessidade para o Brasil, porque, mais do que nunca, o setor que mais cresce em matéria tributária no País é o planejamento fiscal. E o planejamento fiscal não cresce em função da criação da justiça fiscal, da progressividade dos impostos, da valorização dos mais pobres. O planejamento fiscal se dá principalmente em defesa dos grandes setores da economia, em particular do capital financeiro, dos que têm mais condições de fazer planejamento fiscal e pagar menos impostos. Por isso, a norma antielisão é necessária no Brasil. Se esta norma estiver na forma da lei, teremos um instrumento para fazer com que sua aplicação não seja uma arbitrariedade da autoridade tributária no sentido de impedir que o cidadão se utilize do seu direito de pagar imposto segundo o que a Constituição estabelece e não segundo a imposição da autoridade tributária<sup>44</sup>”.

A despeito de tais impasses, o Projeto foi aprovado advindo assim a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, na qual aderiu a seguinte redação ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional:

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<sup>45</sup>.

Três meses após, em abril de 2001 foi ajuizada, no Supremo Tribunal Federal, pela Confederação Nacional do Comércio, a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446 sob a alegação de que o dispositivo introduz a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia, vedada pelo Código Tributário Nacional, e infringindo concomitantemente os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Ademais, somar-se-ia a isso, a autorização dada ao agente fiscal para mascarar-se de legislador, demonstrando uma evidente afronta ao princípio da separação dos poderes, regulado no art. 2º e ratificado no art. 60, §4º, III, ambos da Constituição Federal, sendo essa última cláusula pétrea<sup>46</sup>.

Não obstante, constata-se que a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446 está sem movimentação desde 24 de junho de 2006, quando da substituição da Ministra Relatora Ellen Gracie para a Ministra Cármen Lúcia.

Em 29 de agosto de 2002 surgiu a Medida Provisória nº 66, que em seus artigos 13 a 19 regulamentou os aspectos procedimentais para a desconsideração dos atos ou negócios de

---

43 Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à Sessão Extraordinária ocorrida em 06.12.2000, p.792 [*apud* Marcus Abraham (2011:80)].

44 Transcrito de documento fornecido pelo Departamento de Taquigrafia da Câmara dos Deputados relativo à Sessão Extraordinária ocorrida em 06.12.2000, p.809 [*apud* Anderson Furlan (2007:89)].

45 BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2013.

46 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Petição Inicial**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>> Acesso em: 15 abr. 2013.

que trata o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Destaca o renomado professor Leandro Paulsen<sup>47</sup>:

Os dispositivos da MP tratavam dos atos e negócios passíveis de desconsideração, no que demandavam interpretação focada nos limites da dimensão possível da norma geral constante no CTN, sob pena de alargamento indevido e inconstitucional, bem como do procedimento propriamente, que não nos parecia ruim, pois garantia uma defesa prévia do negócio perante o auditor/fiscal, representação deste à autoridade superior, fundamentação clara e precisa da decisão pela desconsideração, oportunidade para que o contribuinte regularizasse sua situação mediante o pagamento do tributo com juros e multa apenas moratória e, na inércia do contribuinte, então o lançamento do crédito com a aplicação da multa de ofício, com prazo de trinta dias para pagamento ou impugnação. Mas na conversão da MP 66/2002 na Lei 10.637, foram suprimidos os artigos da MP que tratavam da matéria de modo que, no particular, não houve conversão.

Hugo de Brito Machado<sup>48</sup> atenta que com a rejeição dos dispositivos da Medida Provisória nº 66/02 pelo Congresso Nacional, a desconsideração está sendo praticada mediante simples lavratura de auto de infração, do que resulta a imposição da penalidade própria do lançamento de ofício, podendo até ser o contribuinte acusado do cometimento de crime contra a ordem tributária.

Por fim, em março de 2007, foi proposto pelo Poder Executivo e assinado pelo então Ministro da Fazenda Guido Mantega um Projeto de Lei sob o número 536/2007<sup>49</sup> que trata dos procedimentos a serem observados para a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. A fim de obter mais informações sobre a tramitação do PL 536/2007, a autora do presente trabalho enviou um correio eletrônico à senadora Ana Amélia Lemos indagando sobre a atual localização do Projeto. A resposta emitida por Robson Vieira Soares, seu assessor parlamentar, informa que “o referido projeto está tramitando na Câmara dos Deputados e foi apensado ao PL 133, de 2007, que trata da mesma matéria. O PL 133/2007, está sendo apreciado pela Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público - CTASP, da Câmara e aguarda parecer do relator da matéria, do Deputado Vicentinho (PT-SP)”.

Percebe-se que diferentemente da Medida Provisória nº 66/02, a redação original do Projeto de Lei nº 536/07 não trouxe nenhum critério material para a elucidação da expressão “dissimulação”, trouxe apenas aspectos procedimentais. Pelo Projeto, nas hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração o Auditor Fiscal expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração. A partir disso o sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários. Se forem considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento. Tal autoridade deverá decidir sobre a representação no prazo

---

47 PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 948.

48 MACHADO, Hugo de Brito. A falta do propósito negocial como fundamento para exigência do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 143**. São Paulo: Dialética, Agosto de 2007. p. 52.

49 BRASIL. **Projeto de Lei da Câmara nº 536, de 2007**. Estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345597>> Acesso em: 02 mai. 2013.

máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização. Caso ocorra a descon sideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios. Na falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. Por fim, observa-se que o sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

Apesar de todas essas considerações, atualmente, ainda temos um dispositivo sem regulamentação de um procedimento administrativo deixando os contribuintes à mercê da interpretação arbitrária dada pelo Fisco. Em vista disso, no próximo capítulo abordar-se-á a inaplicabilidade e o entendimento jurisprudencial desse dispositivo.

#### **4 ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN – DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

##### **4.1.NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA *VERSUS* PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE**

A doutrina brasileira é totalmente dividida quanto a norma trazida pela Lei Complementar nº 104/01. Parte entende que a norma não é válida, pois somente mediante lei poder-se-ia cobrar do contribuinte imposto, sendo indevida, portanto, a autorização dada pelo dispositivo para que o agente fiscal tribute e desconsidere atos sem o apego à lei e utilizando analogia. Essa corrente considera que o parágrafo único vai de encontro ao princípio da legalidade, segurança jurídica, incidindo, inclusive, em analogia. De forma oposta, a outra parte da doutrina acredita que o dispositivo é válido, porquanto se estaria aplicando ao caso concreto os princípios da capacidade contributiva e igualdade, tão essenciais aos valores sociais como um todo. Por conta desse conflito, abordaremos as duas correntes, demonstrando, por fim, que a segunda não procede.

##### **4.1.1.Capacidade contributiva e Igualdade como legitimadores da norma geral antielisiva**

A maioria dos autores que defendem o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional baseiam-se nos princípios da capacidade contributiva e igualdade. Primeiramente é importante conceituá-los. A capacidade contributiva está positivada no art. 145, § 1º, da Magna Carta<sup>50</sup>, conforme vemos:

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

Esse princípio é um desdobramento do princípio da igualdade, além de ser um critério de justiça fiscal, pois busca fazer com que cada pessoa colabore com as despesas

---

50 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 07 mai. 2013.

públicas na medida de suas possibilidades. Ademais atua também como orientador de toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias<sup>51</sup>.

Já a igualdade, também denominada isonomia, está edificada no art. 150, inciso II, da Constituição Federal:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esse princípio é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, dos contribuintes que se encontram em condições iguais<sup>52</sup>. Ele é, portanto, uma limitação ao legislador, na medida em que o proíbe de editar regras que estabeleçam privilégios, em virtude da classe ou posição social, da raça, da religião ou do sexo do indivíduo<sup>53</sup>.

Definidas tais premissas, importa analisar a construção doutrinária que relaciona esses princípios à norma antielisiva. Marco Aurélio Greco, ao buscar fundamentos para se posicionar contra o planejamento fiscal, alega que o princípio da isonomia estaria a exigir de todos os contribuintes, que se encontram em uma situação de idêntica capacidade contributiva, idênticas contribuições, alcançando, assim, como determina a Constituição Federal, o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil: “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, inciso I, da Constituição Federal)<sup>54</sup>.

Marcus Abraham também é contra a norma antielisiva, no entanto adota um viés diverso. O autor afirma que o Direito Privado deve ser transportado ao Direito Tributário, para que, desta forma, surja um novo paradigma ao cidadão-contribuinte, qual seja, a autonomia privada deixaria de ser absoluta, como outrora foi concebido, e passaria a ser considerada de acordo com todo o ordenamento jurídico – especialmente os valores sociais. Portanto, conforme o autor, “deverão obrigatoriamente ser considerados os valores como igualdade, solidariedade, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva e, acima de tudo, cidadania<sup>55</sup>”.

Ricardo Lordi Ribeiro<sup>56</sup> segue a mesma linha ao salientar que “a nossa doutrina, animada com a tese da tipicidade fechada, abraça a segurança jurídica como único valor a ser

---

51 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed.rev.atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 75.

52 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 43.

53 GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal**. op. cit., p. 28.

54 GRECO, Marco Aurélio *apud* MELO, Daniela Victor de Souza, 2001, p. 55.

55 ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 192**. op. cit., p.87.

56 RIBEIRO, Ricardo Lordi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC n° 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 159**. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2008. p. 97.



tutelado, fazendo da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva, meros elementos retóricos.” Finalmente o ilustre Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>57</sup> ressalva:

O dispositivo do parágrafo único do art. 116 do CTN, inserto pela Lei Complementar nº 104/2001, veio, em verdade, [...] atender aos reclamos do princípio da igualdade (CF, arts. 5º, caput; e 150, II) e da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), uma vez que visa a evitar que a norma legal de incidência de tributação ou mesmo a norma que preveja uma hipótese de não tributação (isenção etc.) fosse driblada, contornada, pelo contribuinte, com o expediente de realizar ato ou negócio jurídico formais, que viessem a servir de cobertura, com a finalidade, portanto, de tirar o contribuinte, com a sua manipulação, proveito contra o real fato gerador oculto e, conseqüentemente, contra o conteúdo econômico efetivo desses expedientes formais.

Com a devida vênia, ousamos discordar dos renomados doutrinadores acima citados. Nota-se que diferentemente da doutrina tradicional que enxerga os princípios da igualdade e capacidade contributiva como comandos da Constituição a serem observados pelo legislador infraconstitucional e como garantias do cidadão, estabelecidas para a sua proteção, tais doutrinadores veem nesses princípios um limite à liberdade do cidadão. Esses princípios passam a ser vistos não como um limite à atuação do Estado, mas como um limite para a atuação dos particulares.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva constituem uma garantia individual do cidadão e não um direito do Estado, pelo que não podem fundamentar uma tributação não prevista em lei. Pelo contrário, tais princípios são um limite à imposição de deveres por meio da lei<sup>58</sup>. Não cabe ao aplicador da lei ou autoridade administrativa (conforme cita a Lei Complementar nº 104/01) decidir como tratar os contribuintes igualmente, segundo seus próprios critérios. Ao aplicador da lei não incumbe fazer justiça, mas julgar conforme a lei, justamente, por conta disso ele tem como tarefa específica aplicar a lei aos casos concretos.

Outro ponto que faz com que a corrente perca a coerência é que a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e igualdade segundo essa óptica citada ocasionaria uma afronta aos princípios da legalidade e segurança jurídica. Seguindo essa ideia Hugo de Brito Machado<sup>59</sup> leciona:

Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade. [...] Assim, a norma antielisão, ainda que se admita ser um instrumento de realização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e isonomia, não pode ser admitida na medida em que implica destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária. [...] A invocação do princípio da capacidade contributiva, como fundamento para a existência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, não pode ser admitida porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações

---

57 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal de 1988”. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 227.

58 GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal**. op. cit., p. 206.

59 MACHADO, Hugo de Brito. “A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 113.

idênticas, ou que produzem idênticas situações econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Dessa forma, passamos a analisar os princípios constitucionais que vão de encontro à norma geral antielisiva.

#### **4.1.2. Legalidade e segurança jurídica como óbice à norma geral antielisiva**

No Brasil, exigência de tributo só se legitima se decorre de lei votada e aprovada pelos representantes dos próprios cidadãos. Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, conclui-se que o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas<sup>60</sup>. Dessa forma, esse poder de tributar não é soberano, pois tem limites intrínsecos que são ditados pelas normas constitucionais expressas. O princípio essencial que corrobora tal fato é o da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal:

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

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

A partir da leitura de tal dispositivo conclui-se que se a ação do indivíduo não violar ou desprezar algum comando legal, ela é plenamente válida e produz efeitos no mundo jurídico. O livro segundo do Código Tributário Nacional esclareceu o princípio da legalidade, o que fez com que esse diploma fosse consagrado, doutrinaria e jurisprudencialmente, como autêntico estatuto do contribuinte e não manual de exigência impositiva. Nesse aspecto, restou cristalino que, pelo Código Tributário Nacional, ao contribuinte tudo que a lei não vedar é permitido, ao contrário do poder tributante autorizado apenas a proceder nos termos do que estiver na lei. O princípio da legalidade, em matéria tributária, deve ser interpretado estritamente, não se podendo admitir interpretações flexíveis, atos desconsiderativos ou soluções superativas das fórmulas estampadas na lei<sup>61</sup>.

Como muito bem ressalta Sacha Calmon<sup>62</sup> “o Direito Tributário assim como o Penal são formados por princípios e por catálogos de tipos. Fora dos tipos criminais e dos tipos fiscais, o que sobra é o espaço das liberdades, onde as pessoas se movimentam sem medo e com segurança.” Ou seja, ambos Direito Tributário e Penal abrangem o tipo cerrado, isso significa que todas as condutas consideradas criminosas ou tributáveis devem ser esgotadas somente pelo legislador. A penalização e a tributação excetam em nome do interesse social, da liberdade e da propriedade das pessoas, restringindo-as mediante tipos pré-determinados, rigorosamente descritos em lei. Assim, se a lei não proíbe nem obriga o contribuinte a agir, ele pode agir como melhor lhe aprouver.

Assim sendo, tanto as normas tributárias como as normas penais não podem ter indeterminações semânticas tais que permitam que decisões por parte do Estado sejam estabelecidas arbitrariamente. O poder estatal não deve constituir, de forma casuística, quais

---

60 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op. cit., p. 38.

61 MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. “Elisão e evasão de tributos – estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. op. cit., p.140.

62 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. op. cit., p. 53.

os deveres dos contribuintes sem passar pelo já ressaltado processo legislativo e, conseqüentemente, pela incidência do princípio da legalidade tributária. Trata-se, dessa forma, de exigência de certeza de direito, para que as pessoas possam conhecer os tipos e avaliar as conseqüências de suas ações ou omissões, configurando, por fim, a segurança jurídica plena.

Seguindo essa linha, percebe-se que o princípio da legalidade presta-se para garantir a segurança das relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária<sup>63</sup>. Desse modo, tal princípio pode ser considerado como um critério para realização da justiça, além de estabelecer também a forma mais segura e certa de alcançá-la.

A ideia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade, mas posta em contato com esta não pode deixar de modelá-la e de lhe imprimir um conteúdo. Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade. Esse princípio traduz-se na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei. É, basicamente, um ideal de previsibilidade e confiança nas relações jurídicas que se estabelecem com o ente estatal.

Deste modo, Alberto Xavier<sup>64</sup> adverte que “toda tipologia tributária é inegavelmente taxativa”. Defende o ilustre autor que a regra *nullum tributum sine lege* alude, não só à origem normativa dos tributos, como também ao princípio *numerus clausus* em matéria de impostos. Em vista disso há um catálogo legal das situações tributáveis e situações nele não compreendidas que constituem campo livre de tributação. Segundo Diva Marcondes<sup>65</sup> essas situações não compreendidas no catálogo legal são “áreas de proteção jurídica do particular (relacionada com a sua liberdade negocial), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar”.

Destarte conclui-se que o contribuinte não pode ser obrigado a incorrer no fato gerador da obrigação tributária. Pelo contrário, o contribuinte é livre para optar pela incidência ou não do fato gerador da obrigação tributária<sup>66</sup>. A lei, a partir da tipicidade fechada, ao prever as hipóteses de incidência tributária, automaticamente, deixa o caminho livre para o contribuinte optar pelos caminhos nela não previstos. Daí a liberdade da elisão fiscal.

Resumindo então, no Direito Tributário, a liberdade de praticar o planejamento tributário só pode ser restringida por meio de lei, jamais em virtude da intervenção do órgão aplicador do direito. Essa restrição traz ao contribuinte plena segurança jurídica, pois ele sabe que somente lhe será exigido determinado imposto se incidente a legalidade tributária. Ainda sobre essa visão, mister ressaltar que, como já mencionado, o direito tributário não admite conceitos indeterminados em sua tipologia, sendo vedada inclusive a analogia pelo Código Tributário Nacional, por conta disso, a adoção de uma norma antielisiva não é possível, uma vez que essa sempre irá pender para resultados econômicos equivalente ou análogos. Por fim,

---

63 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado.** op. cit., p. 53.

64 XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 47

65 MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.p. 75.

66 GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal.** op. cit., p. 117.

quanto aos que defendem tal norma argumentando com base nos princípios da isonomia e capacidade contributiva, observa-se que não procede, pois tais princípios não podem ser vistos como um meio de autorização para o aplicador da lei fazer justiça conforme sua arbitrariedade, mas sim como uma imposição de deveres por meio da lei.

#### 4.2. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN: UMA NORMA ANTIEVASIVA DE EFICÁCIA LIMITADA

A partir de 10 de janeiro de 2001, com a vigência da Lei Complementar nº 104, houve, como já vimos, uma ruptura da doutrina tributária brasileira em dois grandes blocos: os favoráveis e os desfavoráveis a norma geral antielisiva.

Os favoráveis a essa norma alegam basicamente: a) Não há coerência ao aceitar que o Congresso Nacional teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante no CTN (arts. 149, VII e 150, §4º), sendo que restou clara que a “Exposições de Motivos” do Projeto de Lei Complementar nº 77 referia expressamente a necessidade de introdução de regra antielisiva<sup>67</sup>; b) em nenhum país democrático levantou a doutrina da inconstitucionalidade de normas antielisivias e muito menos a declararam os Tribunais Superiores<sup>68</sup>; c) a norma antielisiva prestigia o princípio da legalidade e tipicidade, equilibrando esses como os princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária<sup>69</sup>; e d) as normas antielisivias no direito comparado têm fundamento no combate a fraude à lei (Alemanha e Portugal), no abuso de direito (França) ou no primado da substancia sobre a forma (Estados Unidos e Inglaterra) e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil<sup>70</sup>.

Analisando mais minuciosamente, Ricardo Lobo Torres<sup>71</sup> ressalta que a nova regra do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o já analisado modelo Francês. Segundo ele, o dispositivo nada tem a ver com norma antissimulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional). Adverte também que essa norma opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, §1º do Código Tributário Nacional, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária.

Já Ricardo Lordi Ribeiro<sup>72</sup> considera que a Lei Complementar nº 104/01, a partir do aproveitamento da cláusula francesa, amplia o já visto conceito de simulação previsto no art. 167, §1º do Código Civil brasileiro para englobar condutas que envolvem o abuso de direito, a fraude à lei e o negócio indireto. Tal norma, conforme o doutrinador, vem para combater a violação à isonomia e à capacidade contributiva e não confronta os princípios da legalidade e da tipicidade, pois eles não são exclusividade da Constituição brasileira, sendo que todos os países que adotaram as cláusulas antielisivias consagram a legalidade tributária. Ribeiro salienta que “negar a possibilidade constitucional da adoção de cláusula antielisiva constitui

---

67 TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. op. cit., p. 245.

68 RIBEIRO, Ricardo Lordi. A elisão e a LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 83**. São Paulo: Dialética, Agosto de 2002. p. 148.

69 GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 189.

70 TORRES, Ricardo Lobo. *Ibidem*. p. 256.

71 TORRES, Ricardo Lobo. *Ibidem*. p. 266.

72 RIBEIRO, Ricardo Lordi. A elisão e a LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 83**. op. cit., p. 148.P. 149.

muito mais uma simplificação mistificadora do que o resultado de uma construção científica no Direito Tributário”.

Marcus Abraham<sup>73</sup> também observa que não procede o infundado argumento de que o nosso direito não contemplaria as cláusulas de propósito negocial e abuso de formas, uma vez que não se pode mais realizar qualquer ato, fato ou negócio jurídico sem se considerar os novos parâmetros do Direito Privado, como a função social da propriedade e dos contratos, a boa-fé objetiva, o abuso de direito e a ausência de motivos legítimos, todos eles critérios passíveis a nulificar a conduta do contribuinte.

Os desfavoráveis a norma antielisiva brasileira adotam os mais diversos argumentos, no entanto, entendemos e compartilhamos como correta a tese de que na verdade o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional trata-se de uma norma antievasiva de eficácia limitada, que conforme a sua interpretação torna-se inconstitucional ou inútil. Nesse sentido Hugo de Brito Machado<sup>74</sup>:

Se a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional for interpretada como atribuição de competência à autoridade administrativa para lançar tributo por analogia sua inconstitucionalidade é flagrante. E, se for interpretada simplesmente como autorização para coibir abusos de direito, ela é inútil.

De fato, se levarmos em consideração todas as premissas aqui dissertadas sobre o princípio da legalidade e segurança jurídica e adotarmos a interpretação dada por Hugo de Brito Machado, pode-se dizer que a norma antielisão tem sua constitucionalidade contestada, já que colide com tais princípios. Realmente nos parece inconcebível que a autoridade administrativa possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos, para cobrar tributos não devidos. Poder-se-ia considerar ela inútil também, pois, como observaremos posteriormente, mesmo antes de sua ascensão os Conselhos dos Contribuintes já desconsideravam atos e negócios simulados ou com abusos.

Sem dúvida a melhor trilha a ser seguida é a que parte da doutrina acolhe, qual seja a percepção de que o referido dispositivo se trata na verdade de uma norma antievasiva. Vejamos.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>75</sup> observa que a norma introduzida pela Lei Complementar nº 104/01 “combate os atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito, fraude ao espírito da lei, todos casos clássicos da evasão fiscal”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>76</sup> afirma que a própria redação conferida ao dispositivo não tem o condão de transformá-lo em norma geral antielisiva, restando claro, pela

---

73 ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. op. cit., p.93.

74 MACHADO, Hugo de Brito. “A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 115.

75 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal de 1988”. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. op. cit., p.223.

76 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Fraude à lei, abuso do direito e abuso da personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal” In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. op. cit., p. 360.

sua simples leitura, que “se trata de norma que visa a evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação.”

Miguel Delgado Gutierrez<sup>77</sup> assevera que “a aludida norma antielisão – mas verdadeiramente norma antievasão - não veio impossibilitar a prática da elisão fiscal, considerada como a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador.”

Por fim, Gabriel Lacerda Troianelli<sup>78</sup> muito bem adverte que “o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional desconsidera ato do contribuinte praticado para ocultar ou encobrir a ocorrência do fato gerador, e, portanto, ato praticado após a ocorrência do fato gerador, tal norma só poderá se aplicar, evidentemente à evasão fiscal, jamais à elisão fiscal”.

Conclui-se, assim, que a prescrição que o dispositivo traz de “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*” somente abrange a evasão fiscal. Ora, no primeiro capítulo afirmamos que a diferença entre evasão e elisão está consolidada em critérios temporais e de validade, ou seja, se o sujeito passivo age conforme o direito positivo e o faz antes da ocorrência do fato gerador, a eventual redução da carga tributária torna-se incensurável, gerando, portanto, a elisão fiscal. No entanto, se for permeada de prática de atos ilícitos após a ocorrência do fato gerador não resta dúvida sobre a incidência da evasão fiscal. Por conseguinte, se o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional coíbe a dissimulação do fato gerador, pressupõe-se que este está ocorrendo ou já ocorreu. Dessa forma, não se pode aplicar tal dispositivo à elisão fiscal, que se verifica em momento anterior ao fato gerador e não admite meios ilícitos, tais como a simulação ou dissimulação.

Finalmente, ao abordarmos o aspecto procedimental da norma observa-se que a esmagadora maioria da doutrina brasileira<sup>79</sup> considera o parágrafo único do art. 116 do

---

77 GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. Revista **Dialética de Direito Tributário** nº 66. op. cit., p. 94.

78 TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 101.

79 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº173. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 2010.p. 97; MACHADO, Hugo de Brito. A falta do propósito negocial como fundamento para exigência do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 143. São Paulo: Dialética, Agosto de 2007.p. 53.; MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com redação da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº69. São Paulo: Dialética, Junho de 2001.p. 68.; GODOY, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro - estudos de casos.” In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. op. cit., p. 273.; PEREIRA, César A. Guimarães. “A elisão tributária e a lei complementar nº 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 45; CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. “Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 84; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 102; BIANCO, João Francisco. “Norma geral antielisão – aspectos relevantes.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p.159; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p. 251.; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição

Código Tributário Nacional uma norma de eficácia limitada, ou seja, sua autoexecutoriedade plena dependerá de leis ordinárias que a integrarão. Assim, antes do advento da lei ordinária que implementa a aplicação desse dispositivo, a administração tributária não poderá utilizá-lo para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes<sup>80</sup>.

Até Marco Aurélio Greco<sup>81</sup>, que se mostra a favor da norma trazida pela Lei Complementar nº 104/01, concorda com a limitação da eficácia do dispositivo:

O CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental, para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Isso significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretende nele apoiar-se.

Em vista disso, nota-se que o Projeto de Lei nº 536/2007 é de suma importância, pois nele está convertido todas as normas procedimentais que serão necessárias para a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como uma verdadeira norma antievasiva.

#### 4.3. EVOLUÇÃO DA VISÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Analisada toda a base doutrinária cumpre agora estudarmos a jurisprudência aplicada ao caso concreto em que ocorre o planejamento tributário. Primeiramente, como muito ressalta Edmar Oliveira Andrade Filho “raramente essas questões são levada ao Poder Judiciário, de modo que são poucos os precedentes a respeito”.<sup>82</sup> Em vista disso, apresentaremos somente decisões proferidas no âmbito administrativo fiscal, ou seja, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

De início constatou-se que a doutrina formalista imperava, ou seja, prevalecia um modelo tributário alicerçado na tipicidade fechada e na autonomia privada, no qual havia amplo espaço para a prática da elisão, sendo inclusive, pacífico o fato de que inexistindo lei sobre determinado assunto, totalmente cabível a elisão fiscal, em vista da liberdade do contribuinte. É o que se infere da ementa seguir:

PERDA DE CAPITAL - ELISÃO TRIBUTÁRIA. Inexistindo dispositivo legal que caracterize a operação como infração fiscal deverá ser considerado como dedutível o prejuízo não operacional apurado na alienação de investimento à empresa<sup>83</sup>.

---

Federal de 1988”. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. op. cit., p. 229.

80 ROLIM, João Dácio. “Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p.142.

81 GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. op. cit., p.204.

82 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 72**. op. cit., p. 26.

83 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-91685**. Recurso nº 115353. Recorrente: DRJ-RECIFE/PE. Recorrida: COMPANHIA SIDERURGICA DE ALAGOAS – COMESA. Relator:

Até mesmo nos casos em que se verificava uma provável simulação, os Conselhos dos Contribuintes decidiam que para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos a autoridade fiscal devia demonstrar a total comprovação da ilicitude, caso não o fizesse seria devida a economia tributária, vejamos:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.<sup>84 85</sup>

Averigua-se, no entanto, que a partir de um determinado momento, sem alguma motivação exata e concreta, mudou o ponto de vista dos Conselhos dos Contribuintes que começaram a rever os conceitos de autonomia privada e, conseqüentemente, passaram de um sistema totalmente fechado para um aberto. Nessa nova ótica começaram a considerar como possível a desconsideração do ato praticado com abuso de direito, a partir da dissimulação do fato gerador por um ato que não se traduza necessariamente em abuso de formas, fraude ou simulação. A seguinte ementa nos traz essa ideia:

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.<sup>86 87</sup>

---

Sebastião Rodrigues Cabral. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 11/12/1997. Disponível em:

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/6E993AE0DBDDBF7C032567CE00184A66?OpenDocument&posicao=DADOS1FDB3E>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

<sup>84</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94127**. Recurso nº 131653. Recorrente: FOCOM TOTAL FACTORING LTDA. Recorrida: 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP. Relator: Sandra Maria Faroni. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 28/02/2003. Disponível em:

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/940E9B45BF21864E03256CE20008AB66?OpenDocument&posicao=DADOS2A9FAA>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

<sup>85</sup> No mesmo sentido os Acórdãos nº 102-47181, 106-14479, 102-47181 e 106-14480.

<sup>86</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95537**. Recurso nº 143795. Recorrente: MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGURO LTDA. Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP. Relator: Paulo Roberto Cortez. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 24/05/2006. Disponível em:



Um fato de extrema importância que merece ser ressaltado é que tanto o primeiro quanto o segundo ponto de vista adotado na jurisprudência administrativa são versadas após o advento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ou seja, há uma total inexistência de menção expressa a esse dispositivo em vista da falta de regulamentação ordinária. Nesse sentido segue o entendimento da Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, no voto proferido no recurso nº 139.598, Acórdão nº 106-17.482:

Considerando que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, é meramente declaratória e por isso depende de regulamentação, e que a simulação não foi provada os negócios ou atos jurídicos práticos pelo recorrente são considerados válidos e sobre o valor recebido pela venda das ações não pode incidir o imposto. (p. 29-30)<sup>88</sup>

O enfoque principal abordado pelos Conselhos foi a do propósito negocial. A finalidade do ato ou negócio jurídico e a sua qualificação adquiriam fundamental importância na jurisprudência administrativa, conforme se constata da ementa colacionada:

IRPF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.<sup>89</sup>

Apura-se que o entendimento está baseado na citação que fizemos de Marcus Abraham<sup>90</sup> que atenta para o fato de o Direito Privado deve ser transportado ao Direito Tributário, para que, desta forma, surja um novo paradigma ao cidadão-contribuinte, qual seja, a autonomia privada deixaria de ser absoluta, como outrora foi concebido, e passaria a ser considerada de acordo com todo o ordenamento – especialmente os valores sociais. Portanto, “deverão obrigatoriamente ser considerados os valores como igualdade,

---

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/3EF9A7644E176FD88325717E008385B6?Op enDocument&posicao=DADOS63B032>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

<sup>87</sup> Seguindo a mesma linha os Acórdãos nº 101-95552, 101-96066 e 101-94771.

<sup>88</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 106-17.482**. Recurso nº 139.598. Recorrente: CELSO VARGA. Recorrida: 7ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP. Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto. Sexta Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 16/03/2005. Disponível em:

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/23BA93153E1AD02703256FCC0002E3B3?O penDocument&posicao=DADOS4D136E>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

<sup>89</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-20749**. Recurso nº 143715. Recorrente: MÁRIO AUGUSTO FRERING. Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 15/06/2005. Disponível em:

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/B1F5183BD725799303257027000598AD?Op enDocument&posicao=DADOS512156>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

<sup>90</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 192**. op. cit., p.87.

solidariedade, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva e, acima de tudo, cidadania”.

Ainda nessa senda, mais recentemente, no ano de 2012, foram julgados de forma totalmente oposta diversos recursos no CARF em que volta a ser majorado os princípios da legalidade, segurança jurídica e autonomia privada, inclusive salientando que “a previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais”, tal ementa corrobora a afirmação:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.**

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.**

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

**ELISÃO.**

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.

**SEGURANÇA JURÍDICA.**

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.<sup>91</sup>

Em síntese e concluindo, a partir da análise de tais julgados nota-se que a atual jurisprudência administrativa simplesmente não sabe qual entendimento deve adotar sobre a elisão fiscal e o planejamento tributário diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Verifica-se um total desprezo ao dispositivo, sendo que somente a doutrina ousa discuti-lo e, ainda assim, diverge drasticamente. Como já afirmamos é de suma importância a aprovação do Projeto de Lei nº 536/2007 e o julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446 que trarão em seus conteúdos os aspectos formais e materiais para a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Constatou-se, através do presente estudo, que a inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não trouxe uma verdadeira norma antielisiva, muito menos coibiu o planejamento tributário. Pelo contrário, a ascensão do referido dispositivo somente gerou dúvidas, inseguranças e discussões, a ponto de a jurisprudência administrativa simplesmente preferir inutilizá-lo.

---

<sup>91</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-00.709**. Recorrente: GERDAU COMERCIAL DE AÇÓS S/A. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Relator: Edeli Pereira Bessa. Primeira Turma da Primeira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em sessão de 10/04/2012. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

Observou-se que o aludido parágrafo não pode ser relacionado à elisão fiscal, uma vez que a denominada “dissimulação” não é abrangida por este instituto. A elisão, como já se sabe, é caracterizada pela prática de economia lícita, tendo ocorrência antes do fato gerador. Desta forma, nada poderia ser dissimulado, haja vista que ainda não existe fato gerador. Conclui-se, portanto, que a nomeada norma geral antielisão trata-se, na verdade, de uma norma antievasão. Essa sim, permeada de atos ilícitos, ocorridos após o fato gerador, gerando possibilidade de ocultá-los e mascará-los.

Soma-se à discussão a questão da eficácia do dispositivo estudado. A grande maioria dos doutrinadores tributaristas concorda que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é uma norma de eficácia limitada, ou seja, somente poderá ser utilizada quando lei ordinária dispuser seus aspectos procedimentais. Além disso, é de fundamental importância que seja julgado, pelo Supremo Tribunal Federal, a constitucionalidade, em vista do confronto com os princípios constitucionais da legalidade e segurança jurídica, e o alcance dos conceitos contidos na norma, uma vez que, como vimos, há uma total lacuna terminológica sobre o conceito de dissimulação e uma completa discrepância de entendimentos por parte da doutrina.

Não alegamos, porém, que seria impossível a edição de uma verdadeira norma antielisiva no Direito Tributário brasileiro. A análise do direito comparado nos mostrou a plena adoção dos mais diversos meios de coibir a elisão fiscal, todas elas válidas em seu ordenamento. É claro que devemos levar em consideração o modelo formalista do Direito Tributário brasileiro, completamente alicerçado em conceitos fechados não possibilitando a aplicação de uma norma geral que, inevitavelmente, penderia para a interpretação econômica ou analogia, essa última vedada pelo próprio CTN. Porém, nada impede que sejam editadas normas especiais antielisivias, definindo casuisticamente quais práticas ensejariam a desconsideração.

Nota-se, ademais, que a elisão é um direito inerente ao contribuinte, tornando-se, basicamente, uma consolidação do direito de escolha assegurada pela Constituição Federal no seu art. 150. Desse modo, as hipóteses tributárias lícitas e não previstas em lei são campo livre para a atuação do contribuinte, que tem todo o direito de escolher para si qual a melhor opção. Logo, constata-se que a norma geral antielisiva proposta no Código Tributário Nacional não pode de fato ser aplicada, pois se utiliza de conceitos genéricos, não previstos em lei, para coibir um direito intrínseco proferido na Magna Carta.

Conclui-se, por fim, que por mais que se discuta doutrinariamente o aproveitamento do parágrafo único do art. 116 (e isso já ultrapassa doze anos) não se chegará a uma solução capaz de tornar esse dispositivo aplicável jurisprudencialmente. Como já salientamos, há uma completa inutilidade dele nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A única forma de adotar esse parágrafo na prática é aprovando o Projeto de Lei nº 536/2007 e julgando a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446.

## REFERÊNCIAS

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

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

\_\_\_\_\_. Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 72**. São Paulo: Dialética, Setembro de 2001.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos negócios jurídicos**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1985.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 07 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei da Câmara nº 536, de 2007**. Estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345597>>  
Acesso em: 02 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-91685**. Recurso nº 115353. Recorrente: DRJ-RECIFE/PE. Recorrida: COMPANHIA SIDERURGICA DE ALAGOAS – COMESA. Relator: Sebastião Rodrigues Cabral. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 11/12/1997. Disponível em:

<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/6E993AE0DBDBF7C032567CE00184A66?OpenDocument&posicao=DADOS1FDB3E>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94127**. Recurso nº 131653. Recorrente: FOCOM TOTAL FACTORING LTDA. Recorrida: 8ª TURMA/DRJ-

SÃO PAULO/SP. Relator: Sandra Maria Faroni. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 28/02/2003. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/940E9B45BF21864E03256CE20008AB66?OpenDocument&posicao=DADOS2A9FAA>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95537**. Recurso nº 143795. Recorrente: MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGURO LTDA. Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP. Relator: Paulo Roberto Cortez. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 24/05/2006. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/3EF9A7644E176FD88325717E008385B6?OpenDocument&posicao=DADOS63B032>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 106-17.482**. Recurso nº 139.598. Recorrente: CELSO VARGA. Recorrida: 7ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP. Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto. Sexta Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 16/03/2005. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/23BA93153E1AD02703256FCC0002E3B3?OpenDocument&posicao=DADOS4D136E>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-20749**. Recurso nº 143715. Recorrente: MÁRIO AUGUSTO FRERING. Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, julgamento em sessão de 15/06/2005. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/B1F5183BD725799303257027000598AD?OpenDocument&posicao=DADOS512156>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-00.709**. Recorrente: GERDAU COMERCIAL DE AÇOS S/A. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Relator: Edeli Pereira Bessa. Primeira Turma da Primeira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em sessão de 10/04/2012. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2013.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento Tributário, Normas Antielisivas e Proporcionalidade/ Razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 187**. São Paulo: Dialética, Abril de 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

\_\_\_\_\_. Elisão e simulação fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 66**. São Paulo: Dialética, Março de 2001.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

\_\_\_\_\_. A falta do propósito negocial como fundamento para exigência do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 143**. São Paulo: Dialética, Agosto de 2007.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário n°173**. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 2010.

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

MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com redação da Lei Complementar n° 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário n°69**. São Paulo: Dialética, Junho de 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed.rev.atual. e ampl.-Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PRATES, Homéro. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958.

MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 209**. São Paulo: Dialética, Fevereiro de 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lordi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC n° 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 159**. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2008.

\_\_\_\_\_. A elisão e a LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 83**. São Paulo: Dialética, Agosto de 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001: Brasília). **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2013.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

\_\_\_\_\_. **Elisão Fiscal, reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual**. Coimbra: Edições Almedina, 2007.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., ver. e. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007.