

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

JULIO NOGUEIRA ROTHSTEIN PARENTE

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA GERAL ANTIELISIVA**

BACHARELADO EM DIREITO

São Paulo
2024



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

JULIO NOGUEIRA ROTHSTEIN PARENTE

**APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA GERAL ANTIELISIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Flávio Alberto Gonçalves Galvão.

São Paulo

2024

Julio Nogueira Rothstein Parente

**Aplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional
Como Norma Geral Antielisiva**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, como exigência parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Direito, sob a orientação do Professor
Dr. Flávio Alberto Gonçalves Galvão

Trabalho aprovado. São Paulo, 11 de novembro de 2024

Doutor Flávio Alberto Gonçalves Galvão

Orientadora

São Paulo, SP

2024

*Aos meus pais, Tuca e Bita, e ao meu
irmão Daniel, melhores amigos e maiores
exemplos.*

RESUMO

O presente trabalho tem aborda a aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) como uma norma geral antielisiva no direito tributário brasileiro. Esse dispositivo, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001, permite que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, introduzindo uma ferramenta para combate a práticas abusivas de planejamento tributário. O estudo começa examinando a evolução da relação entre o Estado e o contribuinte, marcada pelo crescimento do uso do planejamento tributário como forma de redução da carga tributária de maneira legítima. No decorrer da pesquisa, são abordados os conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal, destacando as diferenças entre essas práticas e o planejamento tributário, além de princípios como o da legalidade, capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco, que limitam o poder de tributar do Estado. O estudo também explora a interpretação dos termos "simulação" e "dissimulação" no contexto do artigo 116, bem como o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca dos limites do planejamento tributário. A análise se aprofunda na ADI nº 2446, julgada pelo STF, que validou a constitucionalidade da norma e reafirmou a importância de uma regulamentação específica para garantir sua aplicabilidade, respeitando os direitos dos contribuintes. O trabalho conclui que, embora o artigo 116 do CTN seja um importante instrumento de fiscalização, ele exige interpretação cuidadosa e regulamentação adequada para ser aplicado com segurança jurídica e transparência, evitando excessos do Fisco e preservando o equilíbrio entre a arrecadação estatal e a liberdade econômica dos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Código tributário Nacional; Elisão Fiscal; Planejamento Tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/2002	Código Civil de 2002
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E O SUSBSISTEMA CONSTITUCIONALBRASILEIRO.....	11
2.1	A Completude do Sistema jurídico e as Normas Gerais.....	11
2.2	A Interpretação das Normas Jurídico-Tributárias.....	12
2.3	Princípio da Legalidade Tributária.....	13
2.4	Princípio da Capacidade Contributiva	13
2.5	Princípio da Vedaçāo ao Confisco.....	14
2.6	Princípio da Isonomia.....	15
3	CONCEITOS PARA INTEPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
3.1	Ato e Negócio Jurídico.....	17
3.2	Simulação e Dissimulação.....	18
3.3	Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária.....	20
4	CONCEITOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	23
4.1	Elisão e Evasão Fiscal.....	23
4.2	Elusão.....	25
4.3	Limites do Planejamento Tributário.....	26
4.4	Abuso de Forma, Abuso de Direito e Fraude à Lei.....	27
5	DA APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.....	31
5.1	Ônus da Prova.....	33
6	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	35
7	INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	39
8	JURISPRUDÊNCIA ATINENTE AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	42
8.1	Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446.....	42
8.2	Das Decisões do Superior Tribunal de Justiça e da 1^a Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN com base na ADI 2466.....	46
9	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
10	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

A relação entre Estado e contribuinte, no âmbito tributário, sempre foi marcada por uma tensão entre a necessidade de arrecadar e a falta de interesse e vontade de contribuir.

Na sociedade atual, esta relação adquire contornos especialmente complexos, à medida que o Estado busca garantir a execução de seus deveres constitucionais por meio da arrecadação de tributos e, ao mesmo tempo, o contribuinte tem de arcar com uma carga tributária cada vez maior, levando ao desenvolvimento de técnicas para driblar a cobrança fiscal.

No Brasil, essa dinâmica se intensifica a medida que as empresas, assim como as pessoas físicas, buscando reduzir seus custos e aumentar sua competitividade, recorrem ao planejamento tributário, que emerge como uma das principais alternativas para garantir a redução da carga tributária de forma legal.

Contudo, embora o planejamento tributário seja juridicamente permitido, ele tem sido alvo de críticas por parte do Estado, vez que o crescente uso desta ferramenta de redução tributária acabou por impactar diretamente a arrecadação de tributos.

A partir dessa perspectiva, surgiram tentativas de coibir o planejamento tributário por meio de instrumentos legais. Nesse contexto, o legislador passou a enxergar a necessidade de uma regulamentação mais rigorosa sobre as práticas tributárias utilizadas pelos contribuintes, resultando na introdução da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Esta lei trouxe à tona a norma geral antielisiva brasileira, inserindo um importante mecanismo no Código Tributário Nacional (“CTN”), mais especificamente no parágrafo único do art. 116.

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)¹

Entretanto, essa norma geral antielisiva trouxe consigo mais dúvidas do que certezas, gerando um acirrado debate doutrinário e jurisprudencial acerca de sua aplicabilidade, natureza jurídica e limites normativos.

Neste contexto, verifica-se que os preceitos formais e materiais da referida norma ainda não foram elucidados, mesmo com sua introdução a mais de vinte anos.

Além das questões interpretativas, o alcance dessa norma suscitou temores quanto à ampliação dos poderes fiscais, especialmente no que concerne à definição do que seria ou não considerado abuso de direito no âmbito do planejamento tributário.

Essa discussão ganha contornos ainda mais relevantes diante da jurisprudência e da doutrina, que divergem sobre a extensão do conceito de abuso de direito no planejamento tributário. De um lado, sustenta-se que, uma vez que o ordenamento jurídico permite a utilização de determinados instrumentos para reduzir a carga tributária, não haveria espaço para considerar tais condutas abusivas, desde que realizadas dentro dos limites da lei.

Por outro lado, o argumento contrário sugere que o abuso de direito pode ocorrer quando o contribuinte, ainda que atuando dentro da legalidade, utiliza-se de mecanismos para esvaziar a capacidade contributiva.

Este trabalho propõe-se a analisar os limites normativos à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, considerando tanto os aspectos constitucionais quanto jurisprudenciais. Através desta análise, busca-se entender até que ponto a Fazenda Pública

¹ 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>. Acesso em: 07 outubro. 2013.

pode desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados no âmbito do planejamento tributário, sem ultrapassar os limites impostos pelo ordenamento jurídico.

A relevância do tema torna-se evidente na medida em que o planejamento tributário, especialmente em um ambiente de crescente competitividade empresarial, é um dos principais mecanismos utilizados para garantir a viabilidade econômica das empresas. Contudo, esse mesmo planejamento deve respeitar os limites da legalidade, sob pena de se converter em um instrumento de evasão fiscal. O presente trabalho busca, portanto, contribuir para a compreensão dos limites e das possibilidades do planejamento tributário no Brasil, oferecendo uma reflexão crítica sobre a aplicação da norma geral antielisiva e seus desdobramentos jurídicos.

2 ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E O SUBSSITEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O ordenamento jurídico brasileiro surge como uma estrutura hierárquica que valida e organiza as normas jurídicas. Esse sistema é composto por um conjunto de normas interligadas e validadas por outras superiores. A hierarquia é essencial para a manutenção da coesão do sistema normativo, sendo a Constituição Federal a norma superior, de onde derivam todas as demais normas.

O Direito Tributário é parte integrante desse ordenamento jurídico, formando um subsistema rígido, devido ao detalhamento e à especificidade das normas constitucionais que tratam da matéria tributária. A Constituição Federal de 1988, ao regular amplamente as competências tributárias, define limites claros ao poder de tributar, impondo restrições rigorosas ao legislador ordinário e vedando a criação de tributos fora dos parâmetros estabelecidos.

No contexto tributário, essa hierarquia é especialmente relevante, pois a Constituição Federal estabelece as bases para o sistema tributário nacional, delegando competências aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e limitando seu poder de tributar. Assim, o legislador ordinário não pode inovar ou alterar conceitos fundamentais sem uma base constitucional.

2.1 A Completude do Sistema Jurídico e as Normas Gerais

Apesar da rigidez do sistema jurídico brasileiro, o direito admite a possibilidade de lacunas, ou seja, a ausência de regulamentação específica para certos fatos sociais. No entanto, essas lacunas não são um vazio normativo absoluto, pois, na ausência de uma norma específica, aplica-se uma norma geral que regula de maneira negativa os fatos não previstos.

O direito tributário brasileiro, contudo, adota uma abordagem particular em relação às lacunas, especialmente no que diz respeito à criação de tributos. O artigo 108 do CTN, por exemplo, dispõe sobre a aplicação de analogia e princípios gerais do direito para preencher lacunas, mas veda expressamente a criação de novos tributos por meio de

tais mecanismos. Isso reforça o princípio da legalidade tributária, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido sem a devida previsão legal, como estabelece o artigo 150, inciso I, da CRFB/88.

Essa vedação é particularmente relevante no planejamento tributário, uma vez que limita a capacidade do fisco de reinterpretar fatos ou atos jurídicos com o objetivo de aumentar a arrecadação. O artigo 116, parágrafo único, do CTN, que trata da desconsideração de atos ou negócios jurídicos, deve ser interpretado à luz dessas restrições, garantindo que sua aplicação respeite os direitos fundamentais dos contribuintes.

2.2 A Interpretação das Normas Jurídico-Tributárias

A interpretação das normas tributárias no Brasil deve ser realizada em conformidade com os princípios constitucionais e respeitar os limites impostos pelo ordenamento jurídico. Isso envolve uma análise exegética das normas em seus planos sintático, semântico e pragmático. O plano sintático refere-se à interpretação literal das normas, enquanto o plano semântico busca entender os significados atribuídos aos termos legais, e o plano pragmático analisa a aplicação das normas à luz das condições sociais e axiológicas vigentes.

Destaca-se com relação a este ponto a importância dos princípios constitucionais como critério orientador para a aplicação das normas tributárias. A validade de qualquer norma tributária depende de sua conformidade com esses princípios, que garantem a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A análise do planejamento tributário no contexto do ordenamento jurídico brasileiro envolve a aplicação de uma série de princípios constitucionais e infraconstitucionais que orientam a interpretação e a aplicação das normas tributárias.

Esses princípios são fundamentais para delimitar a atuação dos contribuintes e do Estado, especialmente no que diz respeito à legalidade e à vedação de abusos por ambas as partes. Neste contexto, deve-se discutir os principais princípios relacionados ao

planejamento tributário, com foco na sua aplicação prática, no contexto da interpretação das normas jurídicas e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

2.3 Princípio da Legalidade Tributária

Um dos pilares do direito tributário brasileiro, o princípio da legalidade, encontra-se previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (CFRB/88), e reforçado pelo artigo 97 do CTN. Referido princípio estabelece que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado sem lei que o estabeleça. No contexto do planejamento tributário, o princípio da legalidade atua como uma garantia para o contribuinte, que só pode ser obrigado a pagar tributos nos exatos termos da legislação vigente.

A importância desse princípio está na limitação do poder de tributar do Estado. De certa forma, impede que autoridades fiscais, por meio de decretos ou atos administrativos, alterem a carga tributária de forma arbitrária, preservando o direito dos contribuintes de não serem surpreendidos por tributos inesperados.

Ao mesmo tempo, pode ser entendido como um elemento essencial para o planejamento tributário, vez que proporciona uma base legal sólida, permitindo que o contribuinte tenha conhecimento sobre as obrigações tributárias, podendo planejar-se da melhor forma com base nisto.

No entanto, o princípio da legalidade também impõe limites ao contribuinte, vez que o planejamento tributário que se desvia dessa diretriz pode ser caracterizado como abuso de direito.

2.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Previsto no artigo 145, §1º, da CF/88, o princípio da capacidade contributiva determina que os tributos, especialmente os impostos, devem ser cobrados na medida da capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio justifica a progressividade tributária, de forma a garantir que quem possui mais contribua mais para o custeio do Estado.

No entanto, há quem defenda que referido princípio não se aplica a todos os tipos de tributos. Em especial, tributos indiretos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), que incide sobre o consumo, sendo cobrado de forma uniforme, independentemente da renda do contribuinte

No âmbito do planejamento tributário, a capacidade contributiva serve de base para a escolha de regimes tributários mais adequados às particularidades econômicas do contribuinte. Assim, ao elaborar um planejamento tributário, o contribuinte busca organizar suas operações a otimizar o cumprimento de suas obrigações fiscais sem desrespeitar a lei. Esse princípio serve como um parâmetro que legitima a busca por estruturas tributárias mais eficientes e condizentes com a realidade econômica do contribuinte.

No Brasil, empresas podem optar pelos regimes de tributação do Simples Nacional, pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, cada um com particularidades e impactos diferentes na carga tributária. A decisão sobre qual regime adotar leva em consideração não só o benefício tributário, mas principalmente a capacidade econômica da empresa.

Todavia, o uso de artifícios que desvirtuem esse princípio, para distorcer ou simular a capacidade econômica do contribuinte de forma artificial, com a finalidade de reduzir indevidamente a carga tributária de empresas, pode configurar fraude ou simulação.

2.5 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco, expresso no artigo 150, IV, da CF/88, impede que a tributação tenha efeito confiscatório, ou seja, que a carga tributária seja tão elevada a ponto de inviabilizar a continuidade da atividade econômica do contribuinte ou comprometer sua subsistência. Esse princípio está intimamente ligado ao conceito de justiça fiscal e limita o poder do Estado de tributar.

Assim, o princípio protege o contribuinte contra o abuso de poder do Estado, tendo em vista a capacidade contributiva de cada um, impedindo que a tributação ultrapasse o limite razoável e se transforme em um mecanismo de apropriação patrimonial.

De toda forma, não há definição exata na legislação para definir quando um tributo se torna confiscatório, o que leva o Judiciário a avaliar caso a caso, considerando aspectos como a renda, o patrimônio e as características da atividade econômica do contribuinte.

Em síntese, o princípio da vedação ao confisco atua como um mecanismo de equilíbrio entre a necessidade de arrecadação do Estado e a proteção patrimonial dos contribuintes.

É importante ressaltar que a vedação ao confisco não autoriza a prática de elisão ou evasão fiscal, mas permite que o contribuinte, por meio de um planejamento eficiente, evite tributações excessivas.

2.6 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, consagrado no artigo 150, II, da CFRB/88, determina que todos os contribuintes que se encontram em situações equivalentes devem ser tratados de forma igualitária pelo sistema tributário. A isonomia busca assegurar que a tributação seja justa, impedindo a criação de privilégios ou discriminações entre contribuintes que estão em condições semelhantes.

Esse princípio, no entanto, impede que o planejamento seja utilizado de maneira a criar vantagens fiscais injustas ou situações artificiais que distorçam a realidade econômica do contribuinte. Por exemplo, simular operações ou criar estruturas empresariais sem propósito real, apenas para reduzir a carga tributária, viola o princípio da isonomia, pois configura uma tentativa de se distanciar artificialmente de outros contribuintes em situação similar.

No planejamento tributário, a isonomia tem especial relevância, pois qualquer estratégia de economia fiscal deve ser aplicada de maneira equânime entre contribuintes que se encontram em situações análogas. Por exemplo, regimes especiais de tributação

ou incentivos fiscais devem estar disponíveis a todos os contribuintes que atendam aos requisitos legais, evitando tratamentos preferenciais injustificados.

3 CONCEITOS PARA INTEPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A fim de compreender o tema em análise de forma mais aprofundada, explorar-se-á os termos presentes no parágrafo único do artigo 116 do CTN, a fim de desenhar o seu alcance conforme a redação do dispositivo.

3.1 Ato e Negócio jurídico

O referido parágrafo dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Logo, faz-se mister compreender o que é um ato ou negócio jurídico.

Atos jurídicos podem ser entendidos como os eventos decorrentes de uma vontade, independente de terem a intenção de desencadear efeitos jurídicos. Nesta seara, podem ser separados em atos lícitos e ilícitos.

Atos jurídicos lícitos são aqueles em que não se tem a intenção de ocasionar efeitos jurídicos, como realizar uma construção ou pintar um quadro. Sílvio Venosa² classifica estes atos, em consonância com o Código Civil, da seguinte forma:

O presente Código Civil procurou ser mais técnico e trouxe a redação do art. 185: “Aos atos jurídicos lícitos, que não sejam negócios jurídicos, aplicam-se no que couber, as disposições do Título anterior”. Desse modo, o atual estatuto consolidou a compreensão doutrinária e manda que se aplique ao ato jurídico meramente lícito, no que for aplicável, a disciplina dos negócios jurídicos.

Diferentemente do ato jurídico, nos casos em que a pessoa, física ou jurídica, tem a intenção de gerar efeitos jurídicos, ao transferir, adquirir, modificar ou extinguir direitos, tem-se um negócio jurídico. Venosa³ comenta sobre o assunto como segue:

“Nos atos meramente lícitos não encontramos o instituto negocial. Neste último caso, o efeito jurídico poderá surgir como circunstância incidental do

² VENOSA. S. de S. Direito Civil: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. (coleção Direito Civil; v. 1). P. 338.

³ VENOSA. S. de S. Direito Civil: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. (coleção Direito Civil; v. 1). P. 339.

ato, circunstância esta que não foi, na maioria das vezes sequer imaginada por seu autor em seu nascedouro”.

No âmbito tributário, verifica-se como exemplo do negócio jurídico a constituição de uma sociedade em conta de participação, para que o sócio ostensivo passe a responder pela sociedade constituída. Neste caso, a intenção era provocar efeitos jurídicos. Por outro lado, quando uma empresa constitui uma filial em outro município, mesmo que obtenha uma redução na alíquota do Imposto Sobre Serviços (“ISS”), não se vislumbra uma intenção de obter efeitos jurídicos, mas apenas viabilizar a operação da empresa.

3.2 Simulação e Dissimulação

Ao prever a possibilidade de desconsideração dos atos e negócios jurídicos pelo Fisco, o parágrafo único do art. 116 do CTN, estabelece como requisito que o intuito ou o propósito do sujeito passivo seja de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dissimular a ocorrência dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Neste contexto, faz-se necessário definir o significado que se pretende utilizar para os termos dissimular e simulação.

Aliando-se aos ensinamentos da doutrina, tem se que a simulação se trata de um vício social do negócio jurídico, que, de acordo com Clóvis Bevilácqua⁴, pode ser entendida como a declaração enganosa da verdade que visa produzir efeito diverso daquele indicado. Em complemento, Washington de Barros Monteiro⁵ define a simulação como “*intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido*”.

Por outro lado, a dissimulação pode ser classificada como uma “*simulação relativa*”. De acordo com Maria Helena Diniz⁶, a dissimulação é na verdade, uma espécie

⁴ BEVILÁCQUA. C. *Comentários ao Código Civil.*, v. 1, p. 380. *apud* DINIZ, M. H. *Curso de direito civil brasileiro*. v. 1. teoria geral do direito civil, 23. ed. rev. e atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002) e o Projeto de Lei n. 6.960/2002. – São Paulo: Saraiva, 2006. p. 380.

⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. V. 1. teoria geral do direito civil, 23. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002) e o Projeto de Lei n. 6.960/2002. – São Paulo: Saraiva, 2006. p. 481.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. V. 1. teoria geral do direito civil, 23. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002) e o Projeto de Lei n. 6.960/2002. – São Paulo: Saraiva, 2006. p. 538.

de simulação em que existem dois contratos, um aparente (simulado) e um real (dissimulado).

Ante os conceitos expostos, tem-se que quando verificado o negócio jurídico simulado, haverá nulidade, enquanto o negócio jurídico dissimulado, pretendido pelas partes, subsistirá, nos ditames do artigo 167 do Código Civil:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Conforme se verifica da análise conjunta dos conceitos de simulação e dissimulação, artigo 167 do Código Civil e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, para que a autoridade fiscal desconsidere um negócio jurídico é preciso comprovar que o ato é uma simulação, de forma que a análise sobre o fato imóvel recaia sobre o negócio dissimulado.

Assim, para garantir validade a norma prescrita no parágrafo único do artigo 116 do CTN, deve se interpretar a referida disposição verificando (i) se houve simulação; (ii) se existe negócio jurídico dissimulado; (iii) se o negócio jurídico dissimulado constitui hipótese de incidência do tributo; (iv) se o negócio jurídico vincula o sujeito passivo a prestação de determinada obrigação, vinculando-o a hipótese de incidência.

Se o caminho for diverso, seria passível de inadmissibilidade o ato da autoridade fiscal de desconsiderar atos e negócios jurídico que não estão eivados de vício, ou pior, que não constituem hipótese de incidência tributária.

Sendo assim, os vícios no negócio jurídico devem estar caracterizados em conformidade com o que dispõe o Direito Civil, vez que o não atendimento deste

pressuposto violaria a lógica hierárquica do sistema jurídico. Neste sentido, aplica-se de forma análoga, o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

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

Desta forma, caracterizada a simulação, deve-se constatar que o ato dissimulado se enquadre na hipótese de incidência, cumprindo com todos os elementos caracterizadores da regra matriz de incidência tributária do tributo em questão. Caso contrário, esbarrar-se-á no princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, 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;

3.3 – Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária

Além do negócio jurídico e do fator simulação e dissimulação, o parágrafo único do art. 166 do CTN conta com outro elemento que precisa de uma análise aprofundada, qual seja, o fato gerador.

De acordo com Amílcar Falcão⁷, o fato gerador corresponde ao “*conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado*”. Essa definição contempla como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador: (i) a previsão em lei; (ii) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; (iii) a circunstância de tratar-se de pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração *ex lege* de pagar um tributo determinado.

Diversas terminologias têm sido utilizadas pela doutrina e jurisprudência para consignar sinônimos de “fato gerador”. Entre as expressões tem-se: suporte fático, fato

⁷ FALCĀO, A. de A. *Fato gerador da obrigaçāo tributária*. 6. ed. Revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualizaçāo, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa: Forense, 2022. p. 3.

imponível, fato jurídico tributário, entre outras. No entanto, há uma tendência a se utilizar o termo “fato gerador” como o mais apropriado, o que não impede que se tenha discussões sobre o assunto, vez que não é o fato gerador que cria ou gera a obrigação tributária, mas sim a lei. Na verdade, o fato gerador corresponde ao pressuposto material para que o vínculo jurídico da relação tributária se instaure. Ou seja, a ocorrência do fato gerador corresponde ao momento em que o vínculo jurídico entre contribuinte e Estado se inaugura. Por essa razão, o termo fato gerador é o que vem sendo considerado o mais apropriado.

Verifica-se assim que o parágrafo único do art. 116 determina a aplicação da legislação tributária ao fato gerador ocorrido. Desta forma, caberá ao Fisco, verificar a ocorrência do fato gerador com base no art. 142 do CTN⁸, utilizando os critérios de interpretação da lei para classificar a ocorrência do fato que enseja a relação tributária.

Neste sentido, o parágrafo único do artigo 116 do CTN se presta a assegurar que, caso corrido efetivamente o fato gerador, mesmo que disfarçado de outro ato (dissimulado) não afastaria a incidência da lei tributária, vez que a eficácia da lei deve ser assegurada, mesmo que importe na desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que a encobrem. Vale destacar neste ponto, os ensinamentos de Marco Aurélio Greco⁹:

Saber se o fato gerador deve ser considerado ocorrido porque seus efeitos econômicos ocorreram, ou porque a forma jurídica é a prevista na lei, ou porque o perfil objetivo do ato praticado é o mesmo do previsto na lei etc. são questões aliadas a outras, que dizem respeito à interpretação da lei tributária, com repercussão no perfil que se pretenda dar à tipicidade nessa matéria, mas não são questões afetadas pelo dispositivo comentado.

Este limita-se a regular uma etapa posterior do processo de aplicação do direito. Ou seja, depois que vier a ser verificada a ocorrência do fato gerador – mediante a utilização dos critérios de interpretação da lei que forem pertinentes – a este fato gerador deverá ser aplicada a legislação tributária, ainda que seja necessário afastar os atos que o dissimulem.

⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁹ GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 412.

Neste cenário, a possibilidade de exercício da competência para desconsiderar o negócio jurídico depende da realidade configurada, que leva ao surgimento desta competência. Isto é, o Fisco só poderá exercer esta competência caso os negócios jurídicos tenham sido praticados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Esse é o ponto crucial de intersecção do fato gerador com o parágrafo único. Para que ocorra a possibilidade de desconsideração do ato ou negócio jurídico, é preciso que ocorra o fato gerador, conforme descrito na lei, ainda que de maneira dissimulada. Esta linha de raciocínio prestigia a legalidade e atipicidade, que qualificam os fatos da vida real para fornecer a natureza de fato gerador de tributo.

Da mesma forma, o inverso também ocorre. O parágrafo único não autoriza a desconsideração dos atos que não configuram fato gerador. Consequentemente, não permite que o Fisco verifique um fato gerador caso este não esteja prescrito expressamente em lei. A função, na realidade, é afastar a dissimulação para se perseguir o fato gerador que possa ter ocorrido, e não ocorrendo o fato gerador não há que se falar em materialização do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

4 CONCEITOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Elisão e evasão fiscal

O parágrafo único do art. 116 vem sendo considerado como “norma geral antielisão” de forma que o dispositivo pretenderia abolir ou evitar as práticas de elisão fiscal. No entanto, não há uma definição unânime do que seria “elisão” e, da mesma forma, não há uniformidade na diferenciação deste termo para com o termo “evasão”. Nesta seara, valiosos os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰:

A elisão fiscal vem sendo reconhecida como um direito da pessoa, reconhecido este dado pela doutrina e pela jurisprudência de maneira praticamente unânime e uniforme (...). Este direito vem sendo definido singelamente como o direito da pessoa procurar as maneiras menos onerosas, sob o ponto de vista tributário, para conduzir os seus negócios e os atos da sua vida particular. Em outras palavras, há um reconhecimento generalizado de que a pessoa não é obrigada a incorrer nas situações tributárias, ou seja, não é obrigada a pagar mais tributos do que aqueles devidos em decorrência dos atos que praticar livremente.

Seguindo esta linha, a elisão fiscal não seria uma conduta ilícita e punível, vez que estaria caracterizada como uma forma de economia fiscal, e não de fraude à lei. Segue este mesmo raciocínio Hermes Marcelo Huck¹¹, ao dizer o seguinte:

Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originariamente previsto, sem o ônus do tributo.

Da mesma forma, Antonio Roberto Sampaio Doria¹² ao tratar do termo elisão, o caracteriza como “*a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador*”. Verifica-se do exposto que a elisão não busca ocultar o fato gerador a fim de não pagar tributo, mas tem como objetivo evitar a ocorrência do fato gerador. Neste mesmo sentido escreveu Gilberto Ulhôa Canto¹³:

¹⁰ MARIZ DE OLIVEIRA. R. A *Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104*. In: ROCHA, V. de O. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 247.

¹¹ HUCK, H.M. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 326/327. apud PAULSEN, L. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2007

¹² DÓRIA, A. R. S. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 43.

¹³ ULHÔA CANTO, G. de. *Evasão e elisão fiscais, um tema atual*. In: RDT, nº 63. São Paulo: Ed. Malheiros, 1994. P. 188.

O único critério cientificamente aceitável para se diferenciar elisão e evasão é temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador.

Em resumo, a elisão e a evasão têm as mesmas intenções e finalidades, sendo diferentes os meios adotados e o momento em que ocorre sua efetivação.

Logo, defende-se que a elisão ocorre quando o sujeito passivo age em conformidade com a legislação para, antes da ocorrência do fato gerador, reduzir a carga tributária. No entanto, caso essa ação seja permeada por atos ilícitos após a ocorrência do fato gerador, ter-se-ia a figura de evasão fiscal.

Nessa mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴ argumenta que na elisão fiscal e na evasão fiscal há a intenção do contribuinte de não pagar o tributo. No entanto, o que as diferenciaria seria (i) a natureza dos meios empregados, vez que na elisão os meios são lícitos, enquanto que na evasão, os meios são sempre ilícitos, sendo necessária a fraude e a simulação; (ii) o momento de utilização dos instrumentos, pois, na evasão a distorção da realidade se dá no momento ou após a ocorrência do fato gerador e, na elisão utiliza-se da distorção antes do fato gerador ocorrer.

Nesta linha, a doutrina também distingue planejamento tributário de elisão fiscal. Por um lado, o planejamento envolve a conduta do agente, compreendendo a forma como como ele realizou o ato, e o seu momento, por outro, na elisão, o foco é a consequência do ato, entendida como os efeitos que a ação gera em relação à incidência do tributo e, consequentemente à arrecadação.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵, configura-se a elisão fiscal quando os seguintes pressupostos são cumpridos. Em primeiro lugar, há de se ter um negócio típico, em segundo, há de existir a possibilidade de um outro negócio lícito para o caso e, por fim, não deve ser possível aplicar penalidades,

¹⁴ 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

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

No primeiro desses pressupostos, verifica-se a diferença com o planejamento tributário, pois o negócio do contribuinte é lícito, requisito para o negócio jurídico no ordenamento jurídico, especialmente tributário, em razão dos princípios já explorados. Com relação ao segundo pressuposto, analisa-se a possibilidade do contribuinte realizar outro ato, também lícito, com a finalidade de evitar ou reduzir a carga tributária. Já com relação ao terceiro ponto, a impossibilidade de penalizar os contribuintes decorre da licitude do ato, pois, se assim não fosse ter-se-ia negócio ilícito, desvirtuando a figura da elisão fiscal.

4.2 Elusão

Entre a elisão e evasão, tem-se a figura da elusão fiscal. Héleno Tôrres¹⁶, propõe essa nova figura da elusão fiscal nos seguintes moldes:

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocada, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com a habilidade ou astúcia ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapulir, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição e obrigação tributária, tal como previsto em lei

Ou seja, é justamente o limite imposto ao planejamento tributário. Esta caracterização decorre da ideia de que a elusão é o divisor de águas entre a conduta lícita para se esquivar do fato gerador, por meio de negócio lícitos, no entanto, com a violação indireta da lei através de um contorno ilícito.

¹⁶ TÔRRES, Héleno. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação

Sinteticamente, a elusão é a conduta, por meio de atos ou negócios jurídicos previstos no ordenamento jurídico, mas sem estar revestida de causa e com a finalidade exclusiva de economia fiscal com a utilização de meios ilícitos violando a lei.

4.3. Limites do Planejamento Tributário

Vale salientar que planejamento tributário e elisão são conceitos simétricos, que tratam da mesma realidade, sendo diferenciados apenas com relação ao referencial que adotam e à tônica que atribuem a determinados elementos.

Neste cenário, existem três situações que ficarão fora do presente estudo, por não se tratarem nem de elisão e nem de planejamento. Essas três condutas são as desejadas, repelidas e as positivamente autorizadas pelo ordenamento, que, por se revestirem de qualificação jurídica mais evidente não podem ser caracterizadas como elisão ou planejamento.

As hipóteses de condutas repelidas são aquelas que configurem ilícitos, enquanto as condutas desejadas são as que utilizam o tributo de maneira extrafiscal e as condutas positivamente autorizadas se enquadram nas opções fiscais. A fim de diferenciar essas três vertentes, Marco Aurélio Greco¹⁷ leciona:

O primeiro grupo de situações que se encontra fora do objeto de estudo é formado pelas condutas sancionadas negativamente pelo ordenamento, ou seja, a prática de ilícitos.

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando-o.

Ou seja, toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora de nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de uma falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito (...). Todas as operações que se viabilizem através de atos ilícitos estão fora de nossa análise, pois não configuram planejamento.

¹⁷ GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 78.

As situações em que ordenamento jurídico se expressa a desejar certo resultado e induzir condutas aos destinatários da norma também deve ser apartado do conceito de planejamento tributário, isto porque este conjunto abarca a extrafiscalidade, que, como explicado por Greco, não faz parte do conceito de planejamento:

Em determinadas hipóteses, como por exemplo, no caso dos produtos sem muita felicidade denominados “supérfluos”, ou produtos de baixo grau de essencialidade, a maior carga tributária imposta pelo ordenamento induz o contribuinte a fazer uma substituição material e deixar de consumir determinado produto. Promover a substituição material e passar a consumir outro produto é realizar planejamento tributário? Não. Esta hipótese está fora do campo do planejamento porque de certo modo a conduta que implica menor carga tributária apresenta uma intersecção com sentido de diretriz inerente ao ordenamento.

Ainda, tem-se a figura das opções fiscais, entendidas como alternativas criadas pelo ordenamento que permitem que o contribuinte escolha de acordo com sua conveniência, vez que estão à disposição do sujeito passivo. São excluídas do âmbito do planejamento vez que tratam efetivamente de disponibilidade jurídica do contribuinte, que poderá escolher entre as alternativas. Por outro lado, o planejamento trata de dois caminhos, em que, por mais que o contribuinte possa escolher, um será menos oneroso que o outro. A fim de concluir este ponto, Marco Aurélio Greco¹⁸ explica o que segue.

Exemplos de opção fiscal encontramos na tributação com base no lucro presumido, no regime de estimativa do ICMS, no desconto padrão previsto na declaração do Imposto sobre a Renda de pessoa física, etc. No caos das opções, se o contribuinte seguir a alternativa que implica menor carga tributária não estará fazendo planejamento.

Assim, a diferença de elisão e planejamento fica clara, vez que não estão revestidos das características de ilicitude, extrafiscalidade, nem tratam de opções disponíveis pelo ordenamento jurídico.

4.4 Abuso de Forma, Abuso de Direito e Fraude à Lei

Tendo em vista as divergências entre o que se considera elisão, elusão e evasão fiscal, faz-se necessário verificar o planejamento tributário sob a ótica licitude *versus* ilicitude. Por essa razão, além de estabelecer a definição sobre os conceitos de

¹⁸ GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 92.

planejamento tributário, é fundamental analisar a economia tributária com o prisma do abuso de forma, abuso de direito e fraude à lei.

Como já explanado, a licitude ou ilicitude do planejamento tributário deve ter como base os atos efetivamente realizados pelos contribuintes, com a finalidade de verificar eventuais distorções no que tange o objetivo, substância e forma do ato realizado.

Neste sentido, tem-se a figura do abuso de forma. Esta figura jurídica se verifica quando o contribuinte, por meio de forma jurídica não ordinária, isto é, anormal ou desnecessária, realiza ato que poderia ser feito “normalmente”. Em outras palavras, é a adoção de uma roupagem diferente, sem necessidade, para realizar ato que, costumeiramente, seria realizado normalmente.

O abuso de forma por si só não seria motivo suficiente para macular o negócio jurídico, no entanto, na maioria dos casos, este está contaminado de abuso de direito, fraude à lei, ou simulação.

Um exemplo comum de abuso de forma se verifica quando da utilização de empresa veículo em operações societárias. Nestes casos, a operação societária é dotada de uma certa artificialidade, para evitar a tributação, fugindo da forma ordinária de operação, como nos casos de apropriação de ágio, por exemplo.

O abuso de direito, que pode ser conceituado como o uso sem moderação de um direito com a finalidade de causar dano a outrem, está previsto no artigo 187, do Código Civil. Por mais que o termo não seja efetivamente utilizado, referido artigo determina que são ilícitos os atos que excedam manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, ao utilizar um direito disponível ao contribuinte, este estaria prejudicando outrem, no caso, o Fisco. Por essa razão, a ideia de abuso de direito requer, para sua caracterização, o elemento de dano a um terceiro. Nesta toada, ocorre o abuso de direito quando uma pessoa, com o base em um direito subjetivo, procura causar dano a outra pessoa apenas com essa finalidade, sem a obtenção de qualquer vantagem com o ato.

Ainda, Marco Aurélio Greco¹⁹ divide o conceito de abuso de direito em dois aspectos, quais sejam, subjetivo e objetivo. O aspecto objetivo seria a distorção do instituto do direito privado, enquanto o aspecto subjetivo consiste nas razões que levariam a prática do negócio ou ato jurídico.

Por seu turno, a fraude à lei, encaixa-se como uma das espécies de patologias que maculam o negócio jurídico, tornando-o inválido ou ineficaz. Tanto que, é assim que dispõe o artigo 166, inciso VI do Código Civil

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Ou seja, ocorre a fraude à lei quando o sujeito ou contribuinte, por meio de forma lícita, realiza ato com o objetivo de obter propósitos ilícitos. É o caso de um pai que, impedido de vender um imóvel ao seu filho, vende ao vizinho, que posteriormente este venda a seu filho. De toda forma, a fraude à lei não se confunde com a fraude propriamente dita, entendida como a ocultação ou declaração falsa de atos praticados. Nesta toada, importantes os ensinamentos de Pontes de Miranda²⁰ sobre o tema:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração à lei, confiando o infrator que o juiz erre.

No entanto, faz-se pertinente diferenciar a fraude à lei no âmbito civil do âmbito tributário. Em primeiro lugar, verifica-se uma diferença nos efeitos da fraude. No âmbito civil, a fraude à lei leva a nulidade do negócio jurídico, enquanto que no campo do direito tributário, um ato ou negócio jurídico fraudulento é ineficaz perante o Fisco, que aplicará a norma tributária por analogia, sem a efetiva nulidade do negócio jurídico. Mais do que isso, a fraude no direito civil se verifica a partir da interpretação da lei, com a proibição do resultado pretendido pelo sujeito fraudador, enquanto, no Direito Tributário, a

¹⁹ GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 203.

²⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco. Tratado de Direito Privado – Parte Geral. 3 ed. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsói, 1970.

repressão à fraude à lei ocorre por meio de normas antielisivas, como o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Marco Aurélio Greco²¹ diferencia a fraude à lei da fraude ao Fisco, explicando que, na fraude à lei, como forma de driblar uma norma, os atos lícitos violam diretamente o ordenamento jurídico e, na fraude ao fisco, a conduta agride uma norma que concede um direito ou crédito do Fisco, escondendo-o ou impedindo seu surgimento.

²¹ GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 251

5 DA APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Conforme exposto, o parágrafo único do artigo 116 do CTN possibilita que a autoridade fiscal, quando realizando seu exercício de fiscalização “*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.*”

Por mais que a disposição conte com os diversos fatores como negócio jurídico, fato gerador, dissimulação e simulação, tratados nos capítulos anteriores, não possui todos os elementos necessários para ser facilmente aplicada, conforme enunciado por Paulo de Barros Carvalho.

Pode acontecer que uma norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistentes condições para que se configurem em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos uma norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de ‘ineficácia sintática’. Tércio Sampaio Ferraz Jr²². Utiliza ‘ineficácia sintática’ no primeiro exemplo e ‘ineficácia semântica’ no segundo. As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, contudo as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas “eficácia técnica”

A doutrina segue de forma unânime neste sentido, de que faltam elementos para a eficácia do referido parágrafo único. Sobre este assunto Ives Gandra da Silva Martins²³ afirma que “*a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim*”.

Assim, fica evidente que o dispositivo expresso no parágrafo único em análise padece de sua eficácia técnica para aplicação, sendo necessário analisar os princípios que devem nortear a norma para sua efetiva eficácia.

²² SAMPAIO FERRAZ JR., T. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1968. apud BARROS CARVALHO, P. *Curso de Direito Tributário*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

²³ MARTINS, I. G. da S. *Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica*. RDDT 119/201, ago/2005. In PAULSEN, L. *Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. P. 949.

Não fossem suficientes os requisitos e restrições examinado no decorrer deste texto, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que a competência para desconsiderar os atos dos contribuintes será realizada em observância aos procedimentos que serão estabelecidos em lei ordinária.

Conforme se verifica deste trecho do dispositivo, é possível raciocinar que a norma veiculada tem eficácia limitada, vez que só será plenamente eficaz com a edição da lei ordinária a que faz referência, que disporá sobre os procedimentos para a desconsideração dos atos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Nesta seara, a autoridade fiscal deverá atender ao princípio da legalidade, submetendo-se ao disposto na lei a ser criada.

Conforme já destacado, o princípio da legalidade prevê, no âmbito tributário, que a Fazenda Pública obedeça rigorosamente aos procedimentos que a lei exige para o lançamento tributário. Ou seja, deve a Administração Pública, obrigatoriamente, aplicar as leis pertinentes ao caso concreto, de forma que eventual omissão do legislador não deve ser sanada pelo agente fiscal, devendo este se limitar a aplicação da lei de ofício. Roque Carrazza²⁴ bem ensina sobre este ponto:

Os tipos tributários-penais não podem ser alargados por meio de manobras que costeiem os aludidos princípios (da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária). Os louváveis propósitos de aumentar a arrecadação e punir os infratores absolutamente não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Em suma, em matéria tributária e tributário-penal, positivamente, é vedada a interpretação analógica in malam partem.

Também o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributárias) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei.

Em resumo, a autoridade administrativa deve obedecer aos limites previstos em lei para proceder com o lançamento, bem como para realizar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que possam ser enquadrados nas hipóteses de dissimulação a serem consagradas por lei ordinária. Da mesma forma, a atividade fazendária deve estar de

²⁴ CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 234

acordo com a lei, que, por sinal, deve conferir aos contribuintes meios adequados de defesa de seus direitos (ampla defesa e contraditório). Assim, o Fisco deve ser imparcial, analisando o fato ou ato que vai considerar como hipótese de incidência tributária. Neste sentido, segue ensinando Roque Antônio Carraza²⁵.

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar na lei tributária (nunca em normas de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério de decisão a tomar, diante do caso concreto. Em suma, a lei tributária deve ser certa, detalhando as figuras exacionais e o modo de apurar eventuais infrações que, em torno delas, possam ocorrer.

5.1 Ônus da Prova

Como ainda não há lei regulamentadora no âmbito tributário, mantendo o art. 116 do CTN como norma de eficácia limitada, faz-se necessário utilizar dos conceitos de Direito Civil para a análise da legitimidade e do ônus da prova. Em relação ao ônus da prova, dispõe da seguinte forma o Código De Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
- II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Há quem defende a posição de aceitação da aplicação dos artigos 333 e 335 do Código de Processo Penal aos casos aqui em estudo, permitindo ao magistrado o poder de valer-se de indícios e presunções para pesquisa a simulação.

No âmbito tributário, quando da aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, poderá o Fisco desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, no entanto, essa ação não o desincumbe do ônus da prova previsto tanto no CPC como no CPP, até porque referidas leis são aplicadas de forma subsidiária ao processo tributário.

²⁵ CARRAZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 235

Não há possibilidade também de inversão do ônus da prova, previsto no inciso II do art. 333 do CPP e do art. 373 do CPC. Vez que o artigo 195 do CTN estabelece a obrigatoriedade dos contribuintes conservarem e manterem livros, arquivos, documentos comerciais e fiscais à disposição do Fisco até que ocorra prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Sendo assim, caberá ao Fisco comprovar, por meios probatórios validos, que o contribuinte se utilizou de planejamento tributário para desconstituir seus atos e realizar o lançamento do tributo.

6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Cada vez mais as pessoas, físicas ou jurídicas, empenham seus esforços em reduzir a carga tributária. Para tanto, utilizam do planejamento tributário, que consiste nos diversos testes de hipóteses tributárias, com sua correspondente comparação, para que se encontre a forma em que a menor carga tributária afetará o contribuinte.

Assim, pode ser considerado como um estudo prévio que o contribuinte faz, para chegar na opção lícita e menos onerosa de planejamento fiscal. Neste sentido se manifesta o doutrinador Heleno Torres²⁶:

[...] 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.

Em outras palavras, pode se entender como planejamento tributário a atividade realizada por pessoa física ou jurídica de estruturação de sistemas legais, que, de forma preventiva, objetivem uma economia tributária lícita. Conforme conceitua Laúdio Camargo Fabretti²⁷:

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributário para o valor realmente devido por lei.

²⁶ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

²⁷ FABRETTI, L. C. *Normas antielisão*. Disponível em:

<http://www.tributarista.org.br/conten/estudos/anti-elisao.htm>

Nesse contexto, há de se reparar que tem pontos fundamentais que constituem a natureza jurídica do planejamento tributário. Em primeiro lugar, a prevenção, entendida como o estudo de viabilidade do planejamento tributário para elaborar a opção legal menos onerosa, antes do acontecimento do fato gerador. Em sequência, a transparência, essencial ao planejamento tributário para evitar que este seja considerado como fraude ou simulação.

Desta forma, o planejamento tributário será realizado a partir de uma análise do ordenamento jurídico para estruturação de opções legais preventivas que permitam que o contribuinte escolha a menor carga tributária diante da ocorrência do fato gerador, ou o meio para evitar que este se concretize.

A doutrina defende a posição de que o planejamento tributário também se amolda ao conceito de ato elisivo, repercutido no mundo jurídico como a elisão fiscal. A elisão é conceituada como o ato ou efeito de suprimir um outro ato ou conduta. Neste sentido ensina Ivo Cesar Barreto de Carvalho²⁸ que “*a relação tributária ainda não se encontra instaurada, todavia o particular pratica atos de maneira a eliminar ou suprimir a possibilidade de incidência da norma tributária que satisfaça aquela conduta típica*”.

Como o tema do planejamento tributário e da elisão fiscal são imprescindíveis para o estudo do art. 116 do CTN, bem como pelo fato de terem a mesma realidade, com poucas diferenças, vale a pena trazer à tona os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²⁹ sobre o tema:

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades do que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc.

Quando se menciona “elisão”, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas de capacidade contributiva, da isonomia etc.

²⁸ CARVALHO, I. C. B. de Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. São Paulo: MP Ed., 2007

²⁹ GRECO, M. A. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2005. p. 74.

Gilberto Luiz do Amaral³⁰ também explica como se opera a elisão fiscal ou planejamento tributário:

No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não-ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento. Exemplo: para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização de receita.

No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Exemplo: para possibilitar o enquadramento de um produto numa alíquota menor de IPI, deve a empresa adequá-lo tecnicamente e requerer nova classificação junto a Receita Federal.

No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança: Exemplo: como a ânsia do poder público em arrecada é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo ou majorando exações inconstitucionais e ilegais.

Como relatado no início deste trabalho, o Estado busca garantir a execução de seus deveres constitucionais por meio da arrecadação de tributos e, ao mesmo tempo, o contribuinte tem de arcar com uma carga tributária cada vez maior. Neste cenário, deve se pontuar que o planejamento tributário é medida perfeitamente cabível para este tipo de situação, possibilitando o contribuinte percorrer um caminho menos oneroso.

O planejamento, diferente da simulação que pretende sonegar tributos, conhecida como evasão fiscal, pretende reduzir, postergar ou evitar a incidência tributária, por meio da elisão fiscal.

Neste contexto, deve se destacar que Hermes Marcelo Huck, ao tratar da aplicação do planejamento tributário muito bem pontuou que este deve se ater aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Isto ocorre porque, por mais que o contribuinte busque pagar menos tributos por meio do planejamento tributário, não

³⁰ AMARAL, G. L. do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. São Paulo: MP Ed., 2007. Disponível em:
<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>

poderá utilizar de forma jurídica com o fim exclusivo de fugir da tributação, pois, fosse este o caso, ofenderia o sistema tributário, baseado nos referidos princípios.

Nesta toada, ao realizar ato ou negócio jurídico sem justificativa econômica, isto é, apenas para redução tributária, verifica-se que não há propósito negocial, necessário para caracterização do planejamento tributário.

Desta forma, vale citar ensinamento de Rubens Gomes de Sousa acerca do planejamento tributário em conjunto com a evasão e elisão fiscal. Para não se ter dúvidas de que a operação trata de economia fiscal lícita ou de evasão fiscal, basta analisar se os atos ou negócios jurídicos se prestam a evitar a ocorrência do fato gerador ou se pretendem ocultar o fato gerador ocorrido. No caso da primeira hipótese tem-se a economia fiscal lícita, no caso de ocultação de fato gerador, ter-se-ia a evasão fiscal, caracterizando uma economia fiscal ilícita.

Destaca-se ainda que o planejamento tributário tem fundamento constitucional, com base na liberdade, segurança e desenvolvimento previstos no preâmbulo da Constituição Federal de 1988. Mais do que isso, há permissivo constitucional pelo princípio da legalidade geral (art. 5º, II) e pelo princípio da legalidade estrita (art. 150, I).

Ante o exposto, a celebração de negócio ou ato jurídico pelo contribuinte a fim de não ser tributado, ou para diminuir a carga tributária não constitui ato ilícito, vez que, no campo da legalidade, optou pelo caminho menos oneroso.

7 INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Apresentado o que é o planejamento tributário, seus conceitos correlatos, bem como a decomposição do artigo 116 do CTN, passa-se a interpretação da aplicabilidade da referida norma.

Neste sentido, James Marins³¹ traz ensinamentos indispensáveis para análise do art. 116 parágrafo único, apresentando três regras jurídicas aplicáveis

Regra formal ou de estrutura: faculta-se à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos;

Regra Material: o contribuinte que praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração destes atos;

Regra de aplicabilidade normativa: somente com a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte

Nesta seara, a regra de competência formal está vinculada a primeira parte da norma, ao conceder a faculdade que a autoridade administrativa tem de desconsiderar atos ou negócios jurídicos. A regra material por sua vez, trata da descrição da conduta do contribuinte, prevendo hipóteses em que a conduta deste atrai implicações materiais de natureza tributária. Com relação a regra de aplicabilidade normativa, verifica-se que trata de regra de regulamentação pela lei ordinária, não se tratando de regra processual.

Após toda a análise da natureza jurídica do parágrafo único do art. 116 do CTN, faz-se necessário entender o objetivo da norma.

Há quem defenda que a Lei Complementar nº 104/2001 não se prestou a criar uma norma geral antielisão, mas sim uma norma geral antievasão. Esta linha de raciocínio tem como base que a referida norma buscou evitar a evasão ou sonegação fiscal por meio de

³¹ MARINS, J. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

atos dolosos, simulados ou fraudulentos pelo contribuinte. Este posicionamento da doutrina fica evidente na exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/99, que veio a se tornar a Lei Complementar nº 104/2001:

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no Âmbito da legislação brasileira, norma que me permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito³².

Neste sentido, pode-se dizer que a simulação ou dissimulação seria o ato com abuso de forma ou de direito praticado pelo contribuinte. Por essa razão, constata-se que o objetivo do legislador foi combater os danos ao erário decorrentes de planejamentos tributários praticados pelos contribuintes.

Definida a finalidade da norma, questiona-se se o referido parágrafo único cumpriu a função para a qual foi proposto.

Em primeiro lugar, por mais que a autoridade administrativa seja o sujeito apto a fiscalizar as relações tributárias, isso não quer dizer que o seu campo de atuação pode ser ampliada de forma que seja competente para desconsiderar atos ou negócios jurídicos supostamente dissimulados. Isto porque, conforme já explicado, o alargamento dos poderes da Administração tributária vai de frente contra os princípios da legalidade, tipicidade e da separação de poderes.

Nesta seara, o agente fiscal poderia escolher o ato que considera aplicável a situação, para, no momento seguinte incluir o sujeito que realizou o ato ou negócio jurídico como contribuinte de tributo que pode não ser devido. Mais do que isso, é inegável o interesse do fisco em anular o negócio jurídico que entenda ser simulado, no entanto, decorre do ordenamento jurídico brasileiro que essa análise deve ser feita pelo poder judiciário, ofertando ao contribuinte, a contraparte neste caso, o direito de ampla defesa e contraditório para descharacterizar a dissimulação alegada pelo Estado.

³² TRIOANELLI, G. L. Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 27.

Nessa linha, destaca-se que a desconsideração do negócio jurídico deve ser fundamentada, ante os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como do direito de acesso ao poder judiciário. Desta forma, a Constituição Federal reconhece a necessidade de fundamentação das decisões, sejam administrativas ou judiciais, com fundamento no art. 5º, LV, da Constituição Federal, a fim de garantir os princípios citados.

Passando para a dissimulação, verifica-se que o seu significado é ocultar ou encobrir, disfarçar, simular, etc. No âmbito jurídico, se presta a definir quando alguém disfarça, de forma artificial, a real vontade.

Trazendo novamente o Código Civil para definir questões tributárias, verifica-se de pronto que o negócio ou ato jurídico simulado é nulo em decorrência do art. 167 do referido dispositivo legal, e não em decorrência de vontade ou ato administrativo. Neste cenário, a desconsideração de negócio jurídico que não se equipare a um negócio jurídico simulado é situação na qual a aplicação da norma presente no parágrafo único do art. 116 do CTN se caracteriza como um abuso de poder da administração tributária, ato não permitido no ordenamento jurídico pátrio.

8 JURISPRUDÊNCIA ATINENTE AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

8.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446

Analisada a base doutrinária do planejamento tributário, verificar-se-á como a jurisprudência vem tratando da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, explorando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2446, julgada pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) em 11 de abril de 2022.

A ADI 2446 foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (“CNC”) visando questionar a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001.

Em seu voto, a Ministra Cármem Lúcia, relatora da ADI, explicou a história da norma geral antielisiva, consignando o que segue:

A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.

A Medida Provisória n. 66/2002 regulamentaria, em seus arts. 13 a 19, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei n. 10.637/2002.

Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei n. 13.202/2015.

Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.

Verifica-se então de início que correta a hipótese de que a norma pende de regulamentação, configurando sua eficácia limitada, conforme explicado acima.

A CNC, para defender a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, argumenta que a norma afronta os princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade no direito tributário, insculpidos nos arts. 5º, inc. II, 37, e 150, inc. I da Constituição da República, bem como o princípio da separação dos poderes previsto em seu art. 2º.

Segue aduzindo que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar “fato gerador não ocorrido e previsto em lei”, além de introduzir a “interpretação econômica” no direito tributário brasileiro “ensejando tributação por analogia” e, ainda, autorizaria o agente fiscal “a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica”.

Ao analisar os argumentos da CNC, Cármem Lúcia sustenta que a ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustentam. Em suas razões de decidir, explica que, obedecendo ao princípio insculpido no inc. I do art. 150 da Constituição da República, o fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é aquele previsto em lei, mais precisamente, aquele presente no art. 114 do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nessa linha, explica que para a desconsideração prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, faz-se necessário que o fato gerador, além de estar previsto em lei, tenha se materializado, originando a obrigação tributária. Complementando, decide que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

Sendo assim, a decisão segue conforme o que foi explanado acima, no sentido de que, para a aplicação do parágrafo único, permitindo a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, há de se ter (i) ocorrência de um fato gerador; (ii) que este fato gerador esteja tipificado em lei; (iii) que a obrigação tributária tenha surgido; (iv) que o ato ou negócio jurídico tenha sido realizado com a intenção de dissimular ou ocultar a ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, o Fisco somente poderá aplicar a base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado, conferindo a máxima efetividade do princípio da legalidade tributária.

Logo, conforme consignado pela Ministra Relatora da ADI, o parágrafo único do art. 116 do CTN não proíbe o contribuinte de buscar a economia fiscal, por meios legítimos e lícitos, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos.

Além disso, argumenta a CNC que a norma esculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN viola o princípio da separação de poderes, previsto no art. 2º da Constituição da República, permitindo que a autoridade fiscal executiva figure como legislador, preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica.

Com relação a este argumento, explica a Ministra Relatora que o artigo 108 do Código Tributário Nacional autoriza a interpretação por analogia, desde que essa interpretação não resulte em exigência de tributo não previsto em lei. Desta forma, o agente fiscal não está autorizado a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal.

Ainda, ao fim de seu voto, Carmen Lúcia difere a elisão da evasão fiscal, consignando que na elisão fiscal há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, enquanto que na evasão fiscal, o contribuinte oculta o fato gerador materializado para não pagar o tributo devido. Por essa razão, esclarece que a denominação “norma antielisão” seria inapropriada, vez que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma norma de combate à evasão fiscal.

O Ministro Ricardo Lewandowski, em seu Voto-Vista, reitera o entendimento da Ministra Relatora, concluindo que “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”. De toda forma, alonga seu voto a outros pontos tratados no presente trabalho.

O primeiro ponto levantado é acerca da finalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, que busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que retira a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, o legislador, ao

editar a Lei Complementar nº 104/2001, não pretendia impossibilitar o planejamento tributário, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos em que foram utilizados artifícios jurídicos ilegítimos para driblar a ordem tributário, eximindo-se do fato gerador que constitui a obrigação tributária.

Em segundo lugar, o Ministro explica que o parágrafo único não inovou quanto aos limites do planejamento tributário, vez que o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios dos negócios jurídicos, conforme o já citado artigo 167. Por essa razão, argumenta que para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, devem ser levadas em consideração, obrigatoriamente, as hipóteses do parágrafo primeiro do art. 167 do Código Civil.

Ainda, o Ministro Ricardo Lewandowski ressalta que a norma ainda tem sua eficácia limitada, de tal maneira que, enquanto não editada a lei ordinária, não poderia a autoridade fazendária desconsiderar ato ou negócio jurídico que entendam como simulação. Frente a esta consideração, traz à baila ponto também tratado neste trabalho, sobre a impossibilidade da autoridade fiscal realizar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos.

Conforme consignado pelo Ministro, apenas o juiz poderá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, em decorrência da interpretação do art. 168 do Código Civil. Em seus fundamentos explica que a nulidade ou mesmo a desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados, precisa sempre amoldar-se aos parâmetros e limites indicados em lei, de forma que a decisão sobre este ponto sempre caberá à um juiz togado, a fim de resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Ante o exposto, verifica-se de plano que (i) a desconsideração de que trata o parágrafo único do art. 116 do CTN não pode ser exercida por falta da lei ordinária, exigida pelo próprio dispositivo; (ii) a norma não é antielisiva, mas anti evasão; (iii) a norma só se aplica a atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; (iv) os contribuintes tem direito à economia fiscal lícita, obtida por meio da celebração de atos lícitos anteriormente à ocorrência do fato gerador.

Com base nessas conclusões, analisa-se abaixo as decisões do Superior Tribunal de Justiça e da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acerca da aplicação da decisão da ADI 2466.

8.2 Das Decisões do Superior Tribunal de Justiça e da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN com base na ADI 2466

Na análise realizada pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 2026473/SC33, verifica-se que o STJ defendeu a hipótese de que a autoridade administrativa promova o lançamento dos tributos quando comprovado que o sujeito passivo tenha agido com dolo, fraude ou simulação, com fundamento no artigo 149, VII, do CTN.

No entanto, consignou que a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, só ocorreria em última análise para fins de justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícito ou dissimulados, vez que, conforme exposto, a norma depende de lei ordinária para obter sua plena eficácia.

Apoiando-se na referida decisão do STJ, em conjunto com a decisão prolatada na ADI 2466, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu o acórdão nº 9101-006.940 e o acórdão nº 9101-007.053.

³³ "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

(...)

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

(...)

(STJ; Recurso Especial REsp 2026473 / SC; Relator(a): Gurgel de Faria; Órgão Julgador: 1ª Turma; Data da Decisão: 05/09/2023; Data de Publicação: 19/09/2023)

Na decisão do acórdão nº 9101-006.940, a turma julgadora entendeu que, em conformidade com a decisão do STJ, a opção de um grupo controlador no exterior de realizar a aquisição por meio de uma nova empresa (holding) criada para tal fim, ao invés de utilizar de uma outra empresa já controlada e existente, se situa dentro da esfera de liberdade do contribuinte para organizar seus negócios, mantendo a segregação das atividades, e obtendo uma considerável economia fiscal, não se caracterizando como simulação, ou como patologia para anulação do negócio jurídico.

Quando do julgamento do acórdão nº 9101-007.053, a mesma 1ª Turma da CSRF, também em linha com o entendimento do STJ, decidiu pela inexistência de simulação quando da aquisição de empresa por um grupo controlador no exterior por meio da sua empresa operacional já existente.

Nesta seara, verifica-se que a jurisprudência dos tribunais superiores, em conformidade com o que foi decidido pelo STF no julgamento da ADI 2466, permitiu que o contribuinte realizasse o planejamento tributário por meio do estudo das opções preventivas que permitam que a escolha da menor carga tributária diante da ocorrência do fato gerador, ou o meio para evitar que este se concretize. Da mesma forma, os julgados analisaram a ocorrência do abuso de forma quando, para evitar a tributação, fugindo da forma ordinária de operação, utilizaram-se de empresa veículo, situação na qual os contribuintes não incorreram em abuso de direito ou simulação.

Ainda, os julgados trouxeram a tona a necessidade do Fisco comprovar, por meios probatórios validos, que o contribuinte se utilizou de planejamento tributário para requerer a desconstituição de seus atos e realizar o lançamento do tributo.

Assim, nos casos em que os contribuintes realizaram estudo de viabilidade do planejamento tributário para elaborar a opção legal menos onerosa, antes do acontecimento do fato gerador, com a devida transparência, não lhes foram aplicadas penalidades. Isto porque, no planejamento tributário utilizado, evitaram a ocorrência do fato gerador por meios lícitos, com a caracterização da elisão fiscal, ao invés de incidirem em evasão fiscal com a utilização de meios ilícitos, após a ocorrência da hipótese tributária, para ocultar o fato gerador ocorrido.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) no combate à evasão fiscal, por meio da desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador, representa um ponto sensível no âmbito do direito tributário brasileiro. A partir do estudo realizado, evidencia-se que essa norma, introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, visa limitar abusos cometidos pelos contribuintes ao disfarçarem a natureza real de seus atos, de modo a evitar a tributação que seria normalmente aplicável. No entanto, a aplicação deste dispositivo exige rigor e critérios específicos, para que não se ultrapassem os limites legais e se preserve a segurança jurídica.

A análise da ADI 2446 no Supremo Tribunal Federal (STF) reforçou que o parágrafo único do artigo 116 do CTN possui constitucionalidade, porém sua eficácia plena depende de regulamentação específica, a qual deve estabelecer os procedimentos adequados para sua aplicação. Sem essa regulamentação, há consenso de que o dispositivo apresenta uma eficácia limitada, ainda que sua essência já permita ao Fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos com clara intenção dissimulatória, especialmente em casos de abuso de direito e simulação. A jurisprudência destaca, contudo, que a autoridade fiscal precisa fornecer provas inequívocas de que o contribuinte simulou ou dissimulou a realidade de suas operações para afastar a incidência tributária.

Em suma, a aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN exige da autoridade fiscal uma fundamentação sólida e provas contundentes para que possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos dos contribuintes. Deve-se observar rigorosamente o princípio da legalidade e os limites da atuação do Fisco, garantindo ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa. A norma é uma ferramenta importante para coibir abusos, mas sua aplicação indiscriminada poderia desrespeitar a autonomia privada e inviabilizar o planejamento tributário legítimo. Portanto, o desafio do Fisco é atuar de maneira criteriosa, respeitando os direitos dos contribuintes e assegurando que a desconsideração só ocorra em casos em que fique claro o desvio da finalidade dos atos jurídicos, como na simulação e dissimulação, e que, por meio dessa atuação, se fortaleça o combate à evasão sem prejudicar a segurança jurídica.

Sendo assim, para a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, garantindo sua validade, deve se verificar os atos do contribuinte considerando os seguintes pontos.

Primeiramente, a ocorrência do fato gerador, entendido como o conjunto de eventos ou a situação fática à qual a lei vincula a obrigação tributária. Para que a obrigação tributária seja exigível, é necessário que o fato gerador esteja tipificado em lei, até porque, é a causa direta da obrigação tributária, e sua ocorrência deve ser clara para que a obrigação de pagamento do tributo surja.

No que se refere à simulação, é preciso compreender que ela ocorre quando as partes envolvidas em um negócio jurídico ocultam a sua verdadeira natureza ou intenção. Em outras palavras, a simulação visa distorcer o real propósito do ato, frequentemente com o objetivo de evitar a incidência de tributos. O parágrafo único do artigo 116 do CTN trata exatamente de situações em que há essa dissimulação, permitindo que o fisco desconsidere os atos ou negócios jurídicos fraudulentos, em que o verdadeiro fato gerador da obrigação tributária é ocultado.

Nesse sentido, a simulação está intrinsecamente ligada ao conceito de evasão fiscal, que ocorre quando o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir sua carga tributária, enquanto a elisão fiscal se dá por meios lícitos, embora com o mesmo objetivo de diminuir o imposto devido. A principal diferença entre evasão e elisão, está na licitude dos meios utilizados e no momento em que se dá a distorção dos fatos. A evasão, por exemplo, ocorre após o fato gerador, quando já existe a obrigação tributária. Já na elisão, a distorção ocorre antes do fato gerador, o que, embora não seja ilícito, também pode ser combatido quando se tratar de abusos de direito.

Assim, para que se aplique o parágrafo único do artigo 116 do CTN, não basta que haja simulação; é necessário que o negócio jurídico dissimulado constitua a hipótese de incidência tributária e que a intenção das partes seja ocultar o fato gerador. A norma anti-evasão não se aplica a atos ou negócios que sejam realizados dentro dos limites da legalidade, como ocorre na elisão fiscal. Portanto, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos fraudulentos só ocorre quando há a clara intenção de mascarar a ocorrência do fato gerador.

A norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao permitir a desconsideração de atos jurídicos simulados, visa garantir que a obrigação tributária seja cumprida de forma justa, ou seja, com base nos verdadeiros fatos que geram a exigência do tributo. Isso reforça o princípio da legalidade tributária e a ideia de que a tributação deve ser baseada na realidade econômica e jurídica, e não em construções artificiais feitas com o propósito de evitar o pagamento de tributos.

Portanto, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não se destina a combater a elisão fiscal, que é uma prática legítima, mas sim a combater a evasão fiscal, onde a simulação de atos jurídicos tem como objetivo a ocultação do fato gerador da obrigação tributária. O contribuinte tem o direito de buscar formas de economia fiscal lícita, desde que respeite a legislação vigente e não se valha de meios fraudulentos para burlar o fisco. A aplicação desse dispositivo é, portanto, restrita às situações em que há fraude ou distorção na configuração do fato gerador, permitindo que a autoridade tributária desconsidere o negócio jurídico simulado e reestabeleça a incidência do tributo conforme o verdadeiro fato gerador.

Conclui-se então que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, ao permitir a desconsideração de atos ou negócios jurídicos simulados, assume papel essencial na prevenção de práticas evasivas no campo tributário. Diante da alta necessidade de arrecadação de tributos e, ao mesmo tempo, um crescimento da carga tributária, é natural que surjam tentativas de ocultação ou distorção do fato gerador do tributo. Nesse contexto, a aplicação da norma se torna um instrumento fundamental para assegurar que a tributação se baseie na realidade econômica dos negócios, combatendo a simulação e garantindo o cumprimento das obrigações fiscais de maneira justa e eficaz.

Portanto, ao desconsiderar atos fraudulentos, o fisco contribui para uma tributação mais segura e confiável, diferenciando o planejamento tributário como uma das principais alternativas para garantir a redução da carga tributária de forma legal. Assim, pode-se concluir que o parágrafo único do artigo 116 do CTN se consolida como uma ferramenta estratégica não apenas para verificar a conformidade com a legislação fiscal, mas também para atuar como um mecanismo de controle e transparência no âmbito tributário.

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do. A nova ótica do planejamento tributário empresarial. Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. São Paulo: MP Ed., 2007. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>.
- 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. Acesso em: 07 out. 2024.
- CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. São Paulo: MP Ed., 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- FABRETTI, Laúdio Camargo. Normas antielisão. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/conten/estudos/anti-elisao.htm>.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Forense, 2022.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.
- HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. apud PAULSEN, L. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2007.
- MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/201, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. Tratado de Direito Privado – Parte Geral. 3 ed. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsói, 1970.

SAMPAIO FERRAZ JR., Tércio. Teoria da Norma Jurídica. Rio de Janeiro: Forense, 1968. apud BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

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

TÔRRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação.

TRIOANELLI, Guilherme Lucchesi. Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104. São Paulo: Dialética, 2001.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção Direito Civil; v. 1).

