

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SUZY MARIA DE LIMA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FINALIDADE DA NORMA:
INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

SÃO PAULO

SUZY MARIA DE LIMA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FINALIDADE DA NORMA:
INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho apresentado como parte dos requisitos para obtenção do certificado de especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP/COGEAE), sob a orientação do Professor Charles William McNaughton.

São Paulo

Outubro - 2011

Agradeço a Deus por todas as coisas maravilhosas que me foram concedidas.

Este trabalho não poderia ter sido redigido sem a colaboração de familiares e amigos, de cuja companhia tive de me privar por algum tempo, mas que nem por isso deixaram de me incentivar e estimular.

Dedico especial agradecimento ao meu amado Raphael, pela inspiração, pela compreensão e pelas valiosas contribuições na revisão do trabalho;

Aos meus queridos pais Edvaldo (*in memoriam*) e Lucinete a quem devo uma vida de dedicação e amor incondicionais;

Aos Professores Charles William McNaughton e Marina Figueiredo pelo apoio, eficiência, comprometimento e responsabilidade no exercício de suas atribuições, bem como pelo incentivo, ao estudo do Direito Tributário ao enfrentar este desafio.

Ao Raphael que com seu amor, carinho, amizade, ternura, incentivo e colaboração, me impulsiona para a realização de novos sonhos.

RESUMO

A problemática em torno do planejamento tributário prossegue e atinge a validade da elisão fiscal entre os sujeitos da relação jurídica tributária tendo em vista a publicação da Lei Complementar n.104/01 que acrescentou o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN gerou complexas discussões, tais como: a simulação e o negócio jurídico indireto, dissimulação, configuração da elisão e evasão fiscal segundo a interpretação da norma jurídica, princípios constitucionais dentre outras figuras.

O objetivo desse estudo está em analisar a interpretação da norma introduzida no parágrafo único do art. 166 do CTN, bem como o que pressupõe e fundamenta a chamada norma antielisiva, do instituto da simulação com o intuito de demonstrar incompatibilidade com o ordenamento constitucional vigente por ferir Princípios como o da Legalidade.

Muito embora hoje inexista na legislação tributária qualquer norma geral antielisiva, importa advertir que o Sistema Tributário Nacional pela conjugação de todos os seus valores, princípios e regras impede a adoção de uma norma jurídica com esta natureza.

O que se discutirá na estrutura do trabalho resultará na conclusão de que qualquer operação realizada pelo contribuinte não deve, por definição ser objeto de análise da norma antielisiva como alguns sustentam. Optamos por denominar que a norma em análise é antievásiva, pois, a elisão é lícita e, a norma hoje prevista no CTN carece regulamento por meio de lei ordinária.

ABSTRACT

The problems surrounding the tax planning continues and reaches the validity of the tax avoidance of legal relationship between the taxable tax with a view to the publication of complementary law No. 104/01 which added the sole paragraph of art. National Tax code 116 – CTN generated complex discussions, such as: the simulation and indirect legal business, concealment, evasion and avoidance configuration according to the interpretation of the rule of law, constitutional principles among other figures.

The objective of this study is to examine the interpretation of the standard introduced in the sole paragraph of art. 166 of CTN, as well as which presupposes and founded the so-called standard antielisiva, the Institute of simulation to demonstrate incompatibility with constitutional effect for hurting the principles of legality.

Although today does not exist in any tax legislation antielisiva general rule, it warned that the National Tax System by the conjunction of all its values, principles and rules prevents the adoption of a rule of law with its nature.

What will discuss the structure of the work will result in the conclusion that any operation performed by the taxpayer should not by definition be subject to the standard analysis antielisivas some maintain. We chose to call it the norm in antievasiva analysis is therefore tax avoidance is legal and the norm today under CTN regulation is needed by ordinary law.

SUMÁRIO

RESUMO	05
ABSTRACT	06
INTRODUÇÃO	08

CAPÍTULO I - Noções sobre o Sistema Tributário

1. A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	10
2. HIERARQUIA E SISTEMA TRIBUTÁRIO	10
2.1. Dos limites ao Poder de Tributar	10
2.2. Da autonomia privada.....	12
2.3. Da irretroatividade da Lei Complementar nº 104/01.....	13
3. NOMENCLATURAS RELACIONADAS AO TEMA	16
3.1. Da Simulação e o Negócio Jurídico Indireto	16
3.2. Simulação – Vontade Negocial versus Vontade Exteriorizada	17
3.3. Da Dissimulação – Parágrafo único do Art. 116 do CTN	20
3.4. A Configuração da Elisão e Evasão Fiscal Segundo a Fenomenologia da Incidência Tributária.....	21

CAPÍTULO II – Da Norma geral antielisiva

1. O CONCEITO DA NORMA ANTIELISIVA	23
2. ORDENAMENTOS JURÍDICOS DE OUTROS PAÍSES	24
2.1. Alemanha	25
2.2. Argentina	25
2.3. Espanha	25
2.4. Estados Unidos da América	26
2.5. França	26
2.6. Inglaterra	27
2.7. Itália.....	28
2.8. Holanda.....	29
2.9. Portugal.....	29
3. NORMA GERAL ANTIELISIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	29

CAPÍTULO III - Interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN versus Planejamento Tributário

1. REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN	34
2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
CONSULTA BIBLIOGRÁFICA	43

INTRODUÇÃO

O ponto de partida para confirmar ou não a validade de certo conceito ou norma jurídica é a Constituição Federal, uma vez que a partir de seus princípios, regras e interpretação sistemática pode-se verificar a legitimidade do planejamento tributário.

Característica marcante do sistema constitucional tributário brasileiro é a extrema rigidez – o que confere exclusividade frente aos diversos ordenamentos estrangeiros - especialmente quanto aos princípios e garantias que objetivam definir os limites da competência tributária.

Os questionamentos em torno do planejamento tributário tornam-se complexos na medida em que se busca legitimá-lo como direito do contribuinte – o que vai de encontro com os interesses do Fisco (em ultrapassar as formas jurídicas lícitas praticadas por contribuintes). A problemática prossegue e atinge a validade da elisão fiscal entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

O regime jurídico constitucional é capaz de conferir liberdade e autonomia ao contribuinte para que atue - na esfera da licitude – e opte sobre a forma jurídica economicamente mais favorável – o que reflete na obtenção de carga fiscal menos onerosa. Nesse particular vale mencionar que não há qualquer obrigação imposta pelo ordenamento constitucional brasileiro a optar pelo percurso mais oneroso do ponto de vista fiscal para realizar determinado negócio.

Em especial no Direito Tributário o princípio da segurança jurídica garante aos cidadãos que só pagarão aqueles tributos expressamente previstos em lei. Assim, surge a legalidade tributária – limitador do poder de tributar – logo, não haverá incidência tributária sem prévia e expressa previsão legal – não admitindo inovação na ordem jurídica por intermédio de funções administrativas advindas do Poder Executivo.

Por outro lado, o Poder Público ao publicar a Lei Complementar n.104/01 que acrescentou o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN gerou discussões complexas - que serão abordadas nos capítulos a seguir, como, por exemplo: a simulação e o negócio jurídico indireto, simulação (vontade negocial versus vontade

exteriorizada), dissimulação, configuração da elisão e evasão fiscal segundo a interpretação da norma jurídica, princípios constitucionais dentre outras figuras.

Desta forma, a estrutura do trabalho seguiu a ordem: breves considerações ao estudo da norma jurídica e, conseqüentemente da norma jurídica tributária. Em seguida, rápida abordagem sobre hierarquia e o sistema tributário, posterior consideração de como o tema é conduzido em outros ordenamentos e, por fim, o enfoque à interpretação do parágrafo único e seus reflexos no planejamento tributário.

O objetivo desse estudo está em analisar a interpretação da norma introduzida no parágrafo único do art. 166 do CTN, bem como o que pressupõe e fundamenta a chamada norma antielisiva, do instituto da simulação com o intuito de demonstrar incompatibilidade com o ordenamento constitucional vigente por ferir Princípios como o da Legalidade.

CAPÍTULO 1

1. A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Cumpra mencionar, ainda que a título introdutório, que a constituição da relação jurídica tributária nos remete às lições teóricas acerca da fenomenologia da incidência tributária ou, como alguns denominam o domínio da incidência da norma jurídica tributária.

Trabalhamos com a teoria de Paulo de Barros Carvalho¹, pois dentro das premissas adotadas melhor explica a incidência normativa.

Com base no texto da lei, o sujeito credenciado pelo sistema constrói uma norma geral e abstrata, observa a ocorrência dos fatos ali previstos moldam na norma geral e abstrata por ele extraída aqueles acontecimentos ocorridos no mundo dos fatos e, assim, lança uma norma individual e concreta (contendo aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo²) fazendo incidir o direito.

Inexistindo esse processo - seja por falha procedimental ou porque não se encontram todos os critérios e aspectos mencionados, não haverá relação jurídica tributária - não se pode pensar em tributo.

2. HIERARQUIA E SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.1. Dos limites ao Poder de Tributar

¹ Segundo seus ensinamentos, “aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual” (Curso de direito tributário, p. 88).

² Nesse particular é interessante consultar a obra de Aurora Tomazini de Carvalho – Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico, Noeses, São Paulo – 2009. p. 366 a 397.

O exercício da competência tributária está relacionado ao tema das imunidades tributárias - que acabam por delimitar o âmbito da tributação. Diante disso e, antes mesmo de conceituarmos o nosso objeto de estudo (a interpretação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) convém, ainda que de forma singela, informar o sistema que proporciona o nascimento dos tributos.

No Brasil, a competência tributária encontra-se delimitada pela Constituição Federal vigente - que de maneira pormenorizada, traçou o alcance, as condições e os limites da tributação. O constituinte ordinário delineou a atuação de cada pessoa política, criando, dessa maneira, um sistema tributário rígido, em que não poderá haver tributação fora das hipóteses arroladas no texto constitucional, sob pena de inconstitucionalidade da lei criadora do tributo.

Frise-se que a criação de tributos somente poderá ser realizada pelas pessoas políticas, ou seja, só tem competência tributária a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Como apenas as pessoas políticas são detentoras de corpo legislativo próprio, apenas a elas cabe à criação de tributos. Não por outra razão as exações tributárias só podem ser criadas por lei.

A cautela do legislador ao demarcar tais competências reside fundamentalmente a maior observância de princípios basilares do estado brasileiro – consoante previsão no artigo 1º da Carta Magna³.

A competência tributária assegura a autonomia dos entes políticos, que, por disporem de receitas próprias (parte desses recursos obtidos por meio da tributação), conseguem

³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

realizar as atribuições que lhes foram conferidas pelo texto constitucional, sem que sofram interferências externas.

O professor Geraldo Ataliba ensina que:

“5.1. Os políticos (homem que dirige o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro. 5.2. A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos. [...]”⁴

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem um conjunto limitado de situações, criado pela Constituição Federal, em que podem atuar na tributação das relações intersubjetivas por meio de lei, devendo, inclusive, atenção à análise dos fatos ocorridos no mundo fenomênico - pois qualquer erro nessa análise tanto pode classificar um fato que não era tributável - por não estar previsto em Lei tributária, quando pode deixar de tributar um fato claramente previsto em Lei, por não perceber a sua natureza tributária.

2.2. Da autonomia privada

Não é de hoje que existe no Direito Tributário a discussão que separa direito subjetivo de o contribuinte se auto organizar - por meio do direito à liberdade, à propriedade, à liberdade de iniciativa, à autonomia privada, do direito de o Estado desconsiderar esses direitos constitucionalmente conferidos, por julgá-los, de uma forma geral, fraudulentos, abusivos, simulados e, conseqüentemente, ilegais.

A Administração Tributária e o próprio Poder Judiciário se equivocam ao aplicar o direito positivo, tratando, algumas vezes, condutas legais como se ilegais fossem e vice-

⁴ *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29.

versa. Nas relações privadas tudo será permitido, desde que não cause dano a terceiro, configurando, assim, abuso de direito⁵.

A autonomia privada, portanto, consiste na capacidade que o particular tem de praticar seus atos jurídicos da forma que lhe é mais conveniente e financeiramente vantajosa - desde que não cause dano a outrem e não seja um ato ilícito. Com efeito, para a análise da autonomia privada, faz-se necessário identificar quais são os seus limites, pois a autonomia não é ilimitada. Em matéria tributária, essa análise deve ser realizada em conjunto com o estudo dos limites ao poder de tributar, para que então seja dado um conceito do que realmente é a norma antielisiva, ou seja, quais os limites de aplicação dos planejamentos tributários.

2.3. Da irretroatividade da Lei Complementar nº 104/01

A autoridade administrativa só poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos utilizando-se de determinados procedimentos que ainda deverão ser definidos por Lei Ordinária⁶.

A propósito, Marco Aurélio Greco alerta:

Ou seja, na medida em que o CTN, deste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob a forma livremente escolhidas pela Administração Tributária. A

⁵ Como exemplo, pode-se falar do direito de propriedade, que, como todo direito, não é pleno, tendo em vista encontrarem limites nas necessidades coletivas. Isso não quer dizer, porém, que não existam direitos singulares, ao contrário, a Constituição Federal, inclusive, dedica seu artigo 5º aos Direitos e Garantias Fundamentais dos cidadãos, mas que não são plenos, em função dos direitos coletivos.

⁶ Conforme se constata da leitura do artigo 116 do CTN, parágrafo único: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] **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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)”

desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.

Isto significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispendo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal, que neste interregno, pretender nele apoiar-se ⁷.

Assim, enquanto tais procedimentos não forem definidos por Lei Ordinária, a Administração Pública Federal não poderá realizar nenhum ato tendente a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, não teria como atacar operações de planejamento tributário.

Após a sua publicação, contudo, levando em conta que o ordenamento jurídico brasileiro consagra o princípio da irretroatividade de forma rígida (seja no art. 5º, XXXVI, ou no artigo 150, III, *a*, da Constituição Federal de 1988⁸), a lei só passará a atingir fatos futuros e não terá validade com relação a atos que tenham sido praticados, ainda que em contrariedade aos seus termos no passado.

Corroborando o entendimento acima, João Dácio Rolim assim se pronunciou com relação à irretroatividade da Lei Ordinária regulamentadora da norma antielisiva inserida no CTN:

Após publicada a regulamentação necessária, o novo dispositivo legal estará apto a produzir efeitos sobre os fatos praticados a partir de sua publicação (da legislação ordinária),

⁷ O Planejamento Tributário e Lei Complementar 104. *Dialética*, 2008, p. 203/204.

⁸ Art. 5º *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

mas não atingira os atos até então praticados e os fatos geradores até então ocorridos.⁹

No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi¹⁰ assim se manifestou “... *A lei nova, posterior à ocorrência do fato jurídico, não poderá atingir o fato pretérito, nem tampouco modificar-lhe o efeito*”.

Diante disso, ainda que se considere que eventual operação dissimule a ocorrência do fato imponible, a Lei Complementar só terá validade a partir da publicação da Lei Ordinária que a regulamente, a qual, por sua vez, só atingirá fatos posteriores à sua vigência.

Em 2002 houve uma tentativa nesse sentido com a inclusão, nos artigos 13¹¹ a 19 da Medida Provisória nº 66, de uma proposta de regulamentação da norma antielisivas, sendo rejeitada durante o trâmite legislativo encerrado com a conversão da MP nº 66, na Lei nº 10.637/02, porque o Congresso entendeu que o projeto dava poderes ilimitados ao Fisco para aplicar a norma antielisiva.

O parágrafo único do art. 13 da MP nº 66/02 excluía das hipóteses de sua aplicação os casos de “simulação”, em correspondência direta com fato de que os conceitos de simulação e de abuso de direito (contido no também extinto art. 14 da mesma MP nº 66/02) não podem ser aplicados para as mesmas situações. Abuso de direito já pressupõe negócios jurídicos válidos, desconsideráveis apenas para efeitos fiscais, afastando por completo as hipóteses de simulação.

⁹ *O Planejamento Tributário e Lei Complementar 104/2001*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética, 2001, p. 132.

¹⁰ *O Planejamento Tributário e Lei Complementar n. 104/2001*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética, 2001, p. 207.

¹¹ O já extinto art. 13 da MP nº 66/02 estabelecia que: **Art. 13.** Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes. **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A exposição de motivos dos extintos dispositivos também não apresentava dúvida sobre a questão¹². Não por outro motivo a simulação dos atos não surge de sua interpretação com base em elementos da teoria do abuso de direito, porque são figuras absolutamente distintas. Esta última pressupõe sempre negócios jurídicos perfeitos e válidos – lícitos, - justamente o que falta nos negócios simulados. Exatamente o contrário da simulação, que necessariamente pressupõe a prática de um ilícito.

3. NOMENCLATURAS RELACIONADAS AO TEMA

3.1. Da Simulação e o Negócio Jurídico Indireto

O parágrafo do artigo 167 do Código Civil Brasileiro¹³ define a simulação ao contribuinte correto e que age de boa fé, em nenhum momento está se defendendo o contribuinte que pratica atos em que a falsa declaração de vontade, regulação clandestina dos interesses reais, ou seja, não deve haver contradição entre a aparência formal e o objetivo real buscado pelo ato jurídico correspondente.

¹² 11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico. 12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

¹³ 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.

A simulação é a operação *maquiada, falseada*, que, portanto, não se confunde com o negócio jurídico, o qual, não sendo nulo ou anulável, produz, indiretamente, efeitos tributários esperados.

É *negócio jurídico indireto* aquele que, adotado na sua forma típica, como por exemplo, compra e venda, conferência de capital, permuta, dentre outros, visa a alcançar um fim prático diferente, não proibido pela lei.

O *negócio jurídico indireto*, portanto, ao contrário da simulação, é correntemente empregado nas relações negociais habituais e admitidas. Não pode a Administração Tributária querer atribuir a característica de simulado a negócio jurídico praticado com o intuito de economizar tributo, tendo em vista que se está diante de atos perfeitamente admitidos em lei, portanto, lícitos.

É sempre bom lembrar: ainda que a intenção final do contribuinte seja diminuir a incidência fiscal, tal fato não pode ser utilizado para justificar a autuação fiscal, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da estrita legalidade.

Com base nesse problema de conexão de institutos, Heleno Tôrres¹⁴ propôs a distinção entre elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. Contudo, apesar de se reconhecer a nobre contribuição trazida por Heleno Tôrres ao estudo da elisão tributária, prefere-se adotar outra classificação, falando-se apenas em elisão fiscal e evasão fiscal.

Nesses termos, tem-se que toda a conduta que não fira diretamente a lei tributária será considerada elisiva, desde que não reste provada a prática descompassada e injustificada de atos legais, hipótese pela qual se estará falando em evasão fiscal.

3.2. Simulação – Vontade Negocial versus Vontade Exteriorizada

¹⁴ Para o referido autor, será considerada elisão fiscal a legítima economia de tributos, seja pela constituição pelo contribuinte de situações isentas ou tributariamente menos onerosa. A evasão, por sua vez, restará configurada na medida em que houver uma afronta direta às disposições legais que traçam as hipóteses que geram a obrigação tributária. No entanto, nenhuma dessas situações se confundirá com a elusão fiscal, que, consoante o autor, concretizar-se-á quando houver a efetivação dos chamados “ilícitos atípicos”. Ou seja, o instituto da elusão tributária distingue-se da elisão, pois, nessa hipótese, tem-se a prática de atos lícitos, em plena conformidade com a lei, que acabam por gerar uma economia tributária ilícita, por ferir indiretamente a lei, do mesmo modo que se afasta do conceito de evasão, que pressupõe uma conduta ilícita que gera economia tributária por afronta direta à lei.

(TÔRRES, Helen Taveira. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: RT, 2003 p. 173-276).

A simulação, para que reste caracterizada, deve ser comprovada pela divergência entre a vontade negocial (ou vontade real) e a vontade real exteriorizada. Tal análise é imprescindível ao deslinde da questão, na medida em que a ocorrência de simulação - entendida como o ato que visa a aparentar algo que não existe - pressupõe divergência entre o que se quis (vontade negocial) e o que se declarou (vontade exteriorizada).

De fato, simular um negócio jurídico significa exteriorizar algo - que não seja verdadeiro ou que seja diferente da realidade, tendo em vista lesar terceiros. Há, essencialmente, uma verdade de fato (real, efetiva, jurídica) encoberta por uma forma (também jurídica) não correspondente à referida realidade.

A vontade real a ser considerada deve ser apta a produzir efeitos no mundo jurídico. Logo, não basta haver motivo psíquico ou íntimo diverso do ato exteriorizado. Sobre o assunto, a título exemplificativo da doutrina cível, atesta o trecho abaixo transcrito por Silvio de Salvo Venosa:

Desse modo, uma vez fixado ser a vontade elemento pressuposto do negócio jurídico é fundamental que ele se exteriorize. Para a vontade, no psiquismo do agente, há um estímulo interno que leva a prática de determinado ato jurídico, mas, enquanto esse agente não exterioriza tal impulso, não pode haver negócio jurídico. [...] Podemos falar em *vontade negocial*. Trata-se da vontade dirigida à obtenção de efeitos práticos, geralmente econômicos, com a intenção de que esses efeitos sejam juridicamente tutelados e vinculantes¹⁵.

Não há, portanto, que se considerar a motivação íntima, psíquica do contribuinte de economizar tributos com os atos praticados, pois tal intenção não produz quaisquer efeitos no mundo jurídico.

Ainda sobre o assunto, valiosa a citação de Luciano Amaro:

A simulação se traduz pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação,

¹⁵ VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil - vol. 1, 3ª ed. Atlas, São Paulo, 2003, p. 402 e 403.

ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.¹⁶

Como se vê, na simulação, há divergência entre a essência do ato e a sua forma extrínseca, fazendo aparecer algo que, em verdade, não existe (ou se existe não corresponde com o negócio jurídico exteriorizado).

Por outras palavras, ainda que se aspire uma economia fiscal, tal fim será obtido mediante a prática de atos jurídicos perfeitamente válidos, não havendo com relação a eles discordância entre a vontade negocial e a sua exteriorização.

Percebe-se, portanto, que a motivação íntima de economizar tributos não pode ser levantada como estandarte para acusação de simulação. Ao contrário, a acusação combatida se traveste de simulação para, na essência atacar negócio jurídico indireto, realizado com licitude.

O Professor José Eduardo Soares de Melo analisou a questão:

O contribuinte que escolhe o modo de atingir resultados econômicos ou financeiros segundo o critério de suportar o menor ônus fiscal que a lei permita não evidencia, só por isso, falta de civismo ou de espírito público. Se é certo que o cidadão deve fielmente contribuir para os gastos coletivos segundo normas legais em vigor, não é menos certo que dele o Fisco não pode esperar pagamento de montante superior ao que a lei lhe impõe, eis que, pelo excesso o que haveria seria mera doação.¹⁷

E conclui que não se pode cogitar sobre a intenção subjetiva do contribuinte ou mesmo se o sentimento que lhe impulsiona ser ou não condenável. Há apenas que se investigar se os atos são lícitos ou ilícitos, e nada, além disso.¹⁸

¹⁶ AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. Planejamento Fiscal, Teoria e Prática. São Paulo, Dialética, 1995, p. 136.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Elisão e Evasão Fiscal. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo, nº 13, 1988, p. 28.

¹⁸ Elisão e Evasão Fiscal. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo, nº 13, 1988, p. 495.

Sobre o assunto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF manifestou-se no sentido de que para se caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é imprescindível que os atos praticados não pudessem ser realizados - fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão, conforme se depreende:

IRPF – GANHOS DE CAPITAL – SIMULAÇÃO – Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal não de evasão ilícita¹⁹.

Os Conselheiros do CARF, na decisão da 6ª Câmara acima reproduzida, entenderam que se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

3.3. Da Dissimulação – Parágrafo único do Art. 116 do CTN

Com a edição da Lei Complementar nº 104/01, a fiscalização teria, ao menos em tese, respaldo na legislação tributária e melhores poderes para atacar estratégias²⁰ que visem a reduzir a carga tributária.

¹⁹ [...] Recurso Provido (Ac. Nº 106-09343, 6ª Câmara, j. em 18.09.1997)

²⁰ Considerar nulos os negócios dissimulados que sejam praticados exclusivamente com a finalidade de economizar tributos.

Parte da doutrina entende que a referida LC necessita de regulamentação. Ou seja, há que se aguardar a edição de uma lei ordinária para que as autuações sejam possíveis. Antes disso a fiscalização agiria sem amparo legal adequado.

Outros doutrinadores entendem que nosso Ordenamento Jurídico jamais permitiria a inclusão de norma geral antielisiva, por força do Princípio Constitucional da estrita legalidade.

Há, ainda, aqueles que sustentam que a LC em nada inovou e refere-se aos casos de evasão fiscal, notadamente aos casos de simulação²¹.

De nossa parte, a despeito da similitude entre os termos simular e dissimular²², acreditamos que o art. 116 (parágrafo único) do CTN, objetiva a “legalização” de teorias como a da interpretação econômica e abuso de formas.

Em síntese, manifestamo-nos no sentido de que o parágrafo único em análise, introduzido pela LC nº 104/01, ainda não produz efeitos jurídicos e não poderia ser invocado pela fiscalização para impugnar qualquer estrutura de planejamento.

3.4. A Configuração da Elisão e Evasão Fiscal Segundo a Fenomenologia da Incidência Tributária

Partindo-se da premissa de que o nosso sistema de referência é caracterizado pela atividade humana (tanto na construção do Direito positivo, quanto na construção da ciência que o estuda) é vertido em linguagem prescritiva, bem como linguagem descritiva (para a ciência que o tem como objeto de estudo), em matéria tributária o enfoque da norma jurídica necessita ser homogêneo, isto é: clara correspondência entre os elementos previstos no tipo normativo com o fato ocorrido no plano da realidade.

²¹ A premissa de tal raciocínio é a de que o vocábulo dissimulação é sinônimo de simulação.

²² Nas palavras de Luciano Amaro, simular é conceito distinto de dissimular. O autor entende que se dissimula o positivo (a ocorrência do fato tributário) e simula-se o negativo (a não-ocorrência do aludido fato) (*Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 231).

Através da linguagem certificadora das ocorrências factuais e expedidoras de novos comandos normativos a ocorrência do evento previsto na hipótese ou antecedente da norma, no plano da realidade social, só se transforma em fato jurídico, se houver seu registro em linguagem que obedeça a teoria das provas, ao contrário, não há que se falar em incidência tributária.

Portanto, o caminho da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo sua realidade jurídica. E, a importância prática desse caminho reside no fato de constatar se o ato praticado pelo contribuinte caracteriza-se como lícito ou ilícito ou, por outras palavras: se tal fato foi ou não praticado consoante previsão legal.

Se a conduta praticada pelo contribuinte na economia de tributos ou no planejamento tributário, não obedecer à hipótese prevista na norma e sua consequência, após certificada a ocorrência do fato jurídico tributário, terá a evasão fiscal²³.

Enquanto as condutas praticadas pelo contribuinte, não possuírem a certificação do nascimento do fato jurídico tributário, segundo a teoria das provas, não podem ser distinguidas em elisivas ou evasivas, são condutas praticadas no mundo da realidade, que não podem gerar efeitos jurídicos; se não certificadas seu nascimento pelo relato em linguagem competente, fatalmente serão fulminadas pela decadência (perda do direito potencialmente assegurado, pela falta do exercício que se faz necessário, no lapso temporal determinado pela lei tributária) não gerando ao fisco o direito de constituí-las em fato jurídico.

Da evasão fiscal, segundo a fenomenologia da incidência tributária, o momento configurativo ocorre necessariamente com o nascimento do fato jurídico tributário, pelo seu relato em linguagem admitida pelo direito. Somente após este momento, poderemos

²³ Isto pode ocorrer, por fraude (rasura de documentos fiscais, ou registros de fatos inverídicos, etc.), por simulação (se a forma usada pelo contribuinte não refletir o negócio que realmente foi realizado), ou outro meio que denote o não atendimento ao comando normativo tributário.

aferir a licitude ou ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte em busca da economia de tributos. Se forem lícitos, estará configurada a elisão; se ilícitos, a evasão fiscal.

Ainda, que se o não houver a certificação das condutas humanas, que buscam a economia tributária, em linguagem competente, segundo a teoria das provas, referidas condutas ficam no plano da linguagem da realidade social, sem gerar quaisquer efeitos jurídicos e fatalmente serão fulminadas pela decadência.

CAPÍTULO II

1. O CONCEITO DA NORMA ANTIELISIVA

Dominar os conceitos de abuso de direito, fraude a lei, simulação e negócio jurídico indireto – todos relacionados aos institutos da elisão e da evasão fiscal - são imprescindíveis para que se possa entender o que vem a ser uma norma jurídica antielisiva. Tais normas servem tanto para considerar como ilegais condutas que normalmente seriam consideradas legais, caso não existisse disposição legal expressa que a vedasse, ou são direcionadas justamente para as condutas que podem se encontrar na chamada zona cinzenta (habita os pontos de intersecção existentes entre o “branco” e o “preto”, ou seja, entre a elisão e a evasão fiscal).

É necessário estudar o caso concreto para que da análise se constate: **a)** se a operação realizada constitui um mero ato ilícito ou se realmente configura uma ilegalidade, procurando identificar se constitui fraude à lei (onde o contribuinte utiliza-se de um determinado sistema organizado sem um motivo negocial coerente para contornar a incidência da norma tributária aplicada ao caso, por meio de outras normas jurídicas válidas no sistema, que acabam por lhe dar suporte para a prática da ilegalidade, perpetrando, assim, ato de evasão fiscal indireta) ou, ainda **b)** se configura uma simulação - seja ela absoluta ou relativa, também gerando ato de evasão indireta.

Além das ferramentas que o aplicador do Direito dispõe no próprio sistema para considerar nulos, fraudulentos e simulados determinados negócios, a norma tributária, em algumas hipóteses, exige que o estudioso utilize-se de certos mecanismos a fim de validar esse comportamento de busca por meio das normas antielisivas, tentando, assim, clarear as mencionadas zonas cinzentas.

Existem dois tipos de normas antielisivas no sistema: **a)** aquelas que exigem (de forma expressa) uma determinada conduta pelo contribuinte que, não fosse a existência dessa regra, poderiam utilizar-se diversas vezes dessa conduta até então permitida pelo direito, desde que não adotasse condutas fraudulentas ou simulatórias; **b)** aquelas que dão ferramentas ao aplicador, validando o seu processo de busca pela “verdade” para que, por meio de uma análise sistemática e concreta do caso, possa dar ao fato a correta qualificação, como por exemplo, a que se extrai do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional - objeto do presente trabalho - que permite à Autoridade Administrativa 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 ordinária²⁴.

2. ORDENAMENTOS JURÍDICOS DE OUTROS PAÍSES

Diversos países convivem com a proibição de práticas que objetivam - mediante adoção de negócio jurídico indireto, a eliminação, diminuição (ou postergação) da carga tributária. Contudo, não se pode simplesmente trazer um instituto de qualquer ordenamento estrangeiro sem realizar adaptações aos princípios protegidos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

²⁴ Até hoje, a lei ordinária federal prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ainda não foi editada, deixando, como muitos entendem a norma sem regulamentação necessária para a sua aplicação no ordenamento.

Nesse sentido, o professor Geraldo Ataliba, citado por José Artur Lima Gonçalves é incisivo:

Todas as contribuições do direito comparado são inservíveis, porque essa competência, em cada estado, é regulada de um modo; em cada contexto tem uma dimensão. A divulgação inadvertida que aqui se tem feito pela doutrina estrangeira só tem contribuído para baralhar os espíritos e fomentar os abusos, excessos e arbitrariedades do Estado.²⁵

2.1. Alemanha

Nesse ordenamento, o conceito de planejamento tributário refere-se à forma lícita e aceitável de organizar os negócios de forma a reduzir a carga tributária, já o conceito de elisão consiste como uma forma abusiva de utilização de estruturas jurídicas para evitar ou diminuir a incidência da norma tributária. Entende-se por evasão a prática fraudulenta de evitar o pagamento de tributos.

2.2. Argentina

O princípio da legalidade também é previsto nesse sistema em matéria tributária – o que inicialmente outorga ao contribuinte plena liberdade para a prática de negócios formalmente menos oneroso do ponto de vista fiscal. Entretanto, por força de norma argentina que reguladora dos procedimentos fiscais para a definição da natureza do fato impositivo deve ser levada em consideração os atos e situações econômicas praticadas. Evidencia-se um limite na liberdade do contribuinte, uma vez que tais atos poderão se desqualificados de forma que a real situação econômica seja considerada para efeitos fiscais, independentemente daquela escolhida pelos contribuintes. Logo, tal sistema consagra a chamada interpretação econômica no Direito Tributário.

2.3. Espanha

²⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2000. p. 70.

Passe-se a aplicar o conceito “*conflito na aplicação da norma tributária*”²⁶, previsto no artigo 15 da Lei Geral Tributária (Lei n. 58, de 17 de dezembro de 2008), em a definição legal de conceitos de fraude e simulação para fins tributários,

Desta forma, com base neste conceito, atos que visem reduzir ou eliminar a incidência do tributo, praticados de forma notoriamente artificiosa para a obtenção dos resultados almejados e que não resultem em efeitos jurídicos e econômicos relevantes distintos daqueles onerados pela norma jurídica, estão sujeitos ao conflito na aplicação da norma tributária pelo Fisco - que estará autorizado a aplicar a outra norma mais onerosa, mediante a autorização de uma Comissão Consultiva criada para tal objetivo.

2.4. Estados Unidos da América

Não há em princípio distinção legal entre os conceitos de evasão e elisão. Porém, a jurisprudência considera por ‘evasão’ um crime grave - cuja punição é a privação da liberdade e aplicação de multas.

O fundamento central gira em torno do ato praticado pelo contribuinte: este deve ter uma razão econômica, um objetivo negocial. Tais operações deveriam conter um propósito de negócio, não podendo ser disfarçadas por meio de reorganizações societárias para a finalidade exclusiva de redução ou exclusão de um tributo.

No mais, o sistema americano trabalha com o controle legislativo que objetiva eliminar as falhas e omissões na legislação.

2.5. França

²⁶Entender-se-á que existe conflito na aplicação da norma tributária quando se evite (total ou parcialmente) a realização do fato imponible, ou se reduza (a base ou a dívida tributária) mediante atos ou negócios nos quais concorram as seguintes circunstâncias: **1.** Que individualmente considerados (ou em seu conjunto), sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido. **2.** Que de sua utilização não resultem efeitos jurídicos econômicos relevantes (além da economia fiscal e dos efeitos que teriam sido obtidos com os atos ou negócios usuais ou próprios).

O sistema jurídico francês reconhece como práticas abusivas, tanto o abuso por simulação de formas jurídicas como o abuso de direito (necessidade de clara intenção - fuga à norma tributária por parte do contribuinte) por fraude à lei.

Os atos simulados são impositivos ao Fisco e os praticados com abuso de direito somente são considerados para efeitos tributários, a validade perante as partes.

O fisco francês utiliza-se de dois instrumentos para coibir e elisão: a norma geral antielisão - que veda o abuso de direito pelo contribuinte; e a construção jurisprudencial do ato de gestão anormal: segundo o qual o contribuinte não pode engajar-se na prática de alguma operação que seja contrária aos seus interesses.

Com relação à questão do planejamento tributário na França, Marco Aurélio Grecco esclarece que dos pontos merecem ser realçados: **a)** a utilização do conceito do abuso de direito e **b)** a existência de um Comitê Consultivo para examinar o tema, sendo composto por pessoas não ligadas a Administração Pública e pessoas que exercem função jurisdicional. E explica, ainda, que apesar da questão estar principalmente baseada no conceito do abuso de direito, a doutrina e a jurisprudência tem construído o conceito de “ato normal de gestão²⁷”.

2.6. Inglaterra

No modelo britânico impera a liberdade de conduta do contribuinte, mas ela não é absoluta como em tempos passados²⁸. Agora os britânicos devem seguir a ideia do “*fairness*” – dever de agir com ética e lisura de comportamento. Além disso, deve-se observar a questão do “*step transaction*”, que consiste em um conjunto de atos praticados sucessivamente com um único resultado (de forma que cada um deles seja

²⁷ Ato segundo o qual o contribuinte não pode engajar-se na prática de alguma operação que seja contrária aos seus interesses.

²⁸ A Grã Bretanha sempre seguiu uma tendência liberal na qual o contribuinte era livre para organizar seus negócios de forma menos onerosa fiscalmente. Entretanto, esse entendimento passou a ser restringido em recentes decisões judiciais que, da mesma forma que a doutrina francesa, pretende coibir o abuso de forma prática de atos cujo único objetivo é evitar a incidência de norma tributária.

interpretado conjuntamente com os demais e não isoladamente) com a pretensão de coibir a prática de atos abusivos e fraudulentos na elisão fiscal.

Os tribunais britânicos têm decidido no sentido de autorizar o fisco a desconsiderar determinados atos e aplicar a norma tributária. Para tanto, basta que os atos pré-concebidos e praticados pelos contribuintes com a intenção de evitar a incidência da norma tributária não possuam finalidades comerciais ou econômicas e que seja identificada uma vontade diretiva e um objetivo final, ainda que os contratos comerciais não sejam identificados com clareza.

2.7. Itália

Nesse ordenamento, não há um ilícito fiscal evidente, pois a evasão é considerada o método para reduzir ou evitar a carga fiscal mediante a utilização de atos jurídicos não comuns, mas em cumprimento formal à legislação.

Há muito se discute a possibilidade de aplicação de uma norma geral antielisiva no sistema italiano e, alguns sustentam a inaplicabilidade de tal norma especialmente por força do Princípio da Estrita Legalidade. Por outro lado, os defensores da norma geral acreditam que sua aplicação é possível diante da intenção de evitar que a norma tributária incida em detrimento da capacidade contributiva do contribuinte.

A solução encontrada pelo Fisco Italiano foi editar normas tributárias que objetivam o preenchimento de lacunas no sistema jurídico com base em procedimentos elisivos conhecidos.

Os institutos da simulação e do abuso de direito não foram eficazes no sentido de determinar que a jurisprudência italiana desconsiderasse atos elisivos, tendo em vista o caráter restritivo nas suas respectivas aplicações. As decisões judiciais na Itália tendem a garantir a elisão fiscal e, a premissa utilizada defende a edição de normas pelo legislativo (e não pelo magistrado).

2.8. Holanda

O ordenamento holandês prevê o instituto da fraude à lei como instrumento ao combate e ao uso de ferramentas inadequadas - e não usuais para fuga da norma tributária (finalidade de suprimir a ocorrência do fato gerador e cobrar os tributos que seriam devidos caso a forma usual fosse empregada).

A desconsideração poderá ser realizada pelo Fisco toda ocasião na qual se verifique que a opção pela forma jurídica adotada não apresente outra motivação econômica - além da redução ou eliminação da carga tributária, isto é, a desconsideração deve ser justificada com base em atos praticados em fraude à lei. Caso os atos tenham sido praticados com um motivo econômico, além da economia fiscal, o procedimento é considerado lícito.

O planejamento tributário na Holanda é um plano destinado a reduzir a carga tributária a *longo prazo*²⁹. Do contrário, será permitida ao Fisco a sua desconsideração com fundamento na teoria da fraude à lei.

2.9. Portugal

A interpretação econômica também se encontra presente no sistema português que, desde 1999³⁰, conta com uma norma geral antiabuso que prevê a aplicação da norma tributária aos casos praticados por meios artificiosos ou fraudulentos que objetivam reduzir ou eliminar a carga tributária. Nesses casos, deve-se aplicar a norma como se tais atos não tivessem sido praticados.

3. NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

²⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão Fiscal – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 184.

³⁰ A denominada cláusula geral antiabuso foi introduzida no ordenamento jurídico português, por meio do aditamento do Código de Processo e Procedimento Tributário através do art. 51, n.7, da Lei de Orçamento Geral do Estado – Lei n. 87-B, de 31/12/98, que posteriormente passou a constar do item 2 do art. 38 da Lei Geral Tributária – introduzida pela Lei n.100, de 1999 e alterada pela Lei n.30-G/2000.

Com a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional a doutrina se dividiu entre: **a)** ser a dissimulação ato simulado ou ato elisivo ou **b)** ser a norma geral antielisiva ou antievasiva. Alguns entenderam que a norma introduzida no ordenamento brasileiro não trazia novidade alguma por se tratar de norma antisimulação.

Alberto Xavier relata:

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 no modo que o fez. Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um *fato típico* – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos *atos simulados*, essa declaração de ineficácia não se estende a *atos verdadeiros*, ainda que sem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente que levaram às partes à sua realização.³¹

Maria Rita Ferragut entende que o ordenamento jurídico brasileiro já autorizava a desconsideração de atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador:

Dissimular é disfarçar, fingir, ocultar, encobrir. Disfarçar-se uma realidade jurídica (ato ou negócio dissimulado), ocultando-se outra que é a efetivamente praticada (ato ou negócio dissimulado), para fins de diminuir, ou até mesmo eliminar, a carga tributária. [...]

A legislação complementar é inovadora no sentido de conferir às pessoas políticas competência para a criação de lei ordinária contemplando o procedimento a ser adotado para a desconsideração dos atos jurídicos dissimulados. No entanto, segundo nosso entendimento, o ordenamento jurídico brasileiro, em especial a Constituição Federal, já autorizava a desconsideração de atos ou negócios, efetivada por meio da utilização das presunções *hominis*.³²

³¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 156.

³² FERRAGUT, Maria Rita. “Evasão, Elisão Fiscal e a Desconsideração da Personalidade Jurídica”. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 761.

Misabel Abreu Machado Derzi esclarece:

O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa. São numerosas e rotineiras as hipóteses de simulação e dissimulação. [...]

O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita. Na elisão os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real, desencadeia efeitos próprios, não *mascara* a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre a forma e o conteúdo. Na elisão, o fato, ato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece.³³

Para classificar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva, parte da doutrina fundamenta-se na interpretação da nova norma com base na simulação relativa (onde existem dois negócios distintos: o real e oculto [dissimulado]) e o aparente e declarado (simulado).

Entende-se que, tendo a doutrina tratado, até então, a dissimulação como os atos ocultados pelos contribuintes em situações evasivas, o texto legal, ao falar em desconsideração de “*atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador*”, estaria a mencionar este tipo de atos. E, com base nesse entendimento Misabel Abreu Machado Derzi conclui:

O parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula geral antielisiva a coibir o planejamento tributário, nem tampouco introduz interpretação econômica (sequer vem inserido no Capítulo IV, que trata da Interpretação e da Integração da Legislação Tributária). Ele tem como meta combater a simulação fraudulenta, a sonegação, por meio da autorização expressa para a desconsideração *do ato ou negócio*

³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 217.

jurídico simulatório, a ser feita segundo procedimentos estabelecidos em lei ordinária.³⁴

Deste modo, a alteração do artigo 116 do CTN nada de novo trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro³⁵.

Paulo Ayres Barreto ressalva que uma leitura apressada do parágrafo único em estudo poderia levar à conclusão de que a autoridade administrativa estaria habilitada a requalificar operações que tenham por finalidade reduzir ou evitar a incidência do imposto. Todavia, entende que não é esse o conteúdo do dispositivo legal, conforme se verifica abaixo:

Para que haja a possibilidade de desconsideração é imprescindível que o ato ou negócio jurídico tenha sido simulado. Estamos, pois, novamente diante do conceito de simulação, cujo conteúdo haverá de ser construído a partir de prescrições do Código Civil Brasileiro. Em síntese, nenhuma alteração de relevo operou-se com a inserção do parágrafo único ao artigo 116. A possibilidade de requalificação de atos ou negócios simulados já existia antes do advento da Lei complementar 104/2011.³⁶

Nesse mesmo entendimento, o Procurador Geral da República declarou³⁷ que a norma em questão não estaria eivada de constitucionalidade por se tratar de norma antielisiva:

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 217.

³⁵ No entendimento de Célso Armando Janczeski: “A nova norma, tida como cláusula antielisiva e consagrada por alguns como a cláusula geral antielisiva do direito tributário brasileiro, na verdade, se interpretada como deve ser, nos limites que permitem sua compatibilidade com os princípios constitucionais, não representa inovação no direito pátrio, nem muito menos está proibindo o planejamento fiscal, na medida em que a prática administrativa e judicial há muito desconsiderava atos ilícitos praticados pelo contribuinte para burlar o fisco”. (JANCZESKI, Célso Armando. “Cláusula Antielisiva à Luz da Interpretação da Lei Tributária”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. P. 196).

³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2001. P. 130.

³⁷ No Parecer proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2446-9/600-DF.

14. Vê-se, com certa clareza, que a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não guarda relação com qualquer das teses acima mencionadas. É certo que o dispositivo legal em questão não pretende autorizar o uso da analogia para a identificação do fato gerador, assim como não visa à exigência de tributo a partir do fato gerador não previsto em lei.

15. Como já mencionado anteriormente, o propósito da norma ora hostilizada é o de impedir a evasão fiscal, razão pela qual permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de mascarar a efetiva ocorrência de fato gerador ou a natureza de elemento constitutivo da obrigação tributária.

16. Cumpre ainda esclarecer que o planejamento tributário – processo de escolha de ação ou omissão que visa à economia de tributos – e à prática da elisão fiscal – conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária – não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116 do CTN; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência.

17. Assim, entende-se que o parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001 constitui norma antielisiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas.³⁸

Para Ricardo Mariz de Oliveira tem o parágrafo único a função de norma complementar à Constituição Federal, fortalecendo “*o combate do fisco à evasão de tributos, sem prejudicar os direitos da pessoa quanto à elisão da obrigação tributária*”.³⁹

Cesar A. Guimarães Pereira esclarece que a norma geral antielisiva deve ser construída com base em conceitos jurídicos indeterminados - o que não acontece com a norma introduzida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que pouco agrega ao instituto da elisão e se fundamenta no conceito jurídico de simulação.⁴⁰

³⁸ BRASIL. Parecer n.º 2737/CF, em Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2446-9/600-DF, do Procurador Geral da República Dr. Claudio Fonteles. Brasília, 27/09/2004.

³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A Elisão Fiscal Ante a Lei Complementar n.º 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 278.

⁴⁰ PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães. “A Elisão Fiscal e a Lei Complementar n.º 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 35.

Diferentemente do exposto, outra parte da doutrina considera que o parágrafo único do artigo 116 do CTN introduziu no sistema uma norma antielisiva.

CAPÍTULO III

1. REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Concordamos com o legislador quanto à imprescindibilidade da regulamentação necessária quanto ao modo de proceder do Fisco para alcançar a desconsideração jurídica autorizada. Regulamentação esta por meio de lei *stricto sensu*, pois diante das sérias conseqüências deste, o contribuinte deverá ter a certeza e segurança jurídica que somente uma atividade vinculada à lei pode garantir.

Questionam alguns aqui sobre a constitucionalidade ou não deste dispositivo e sua finalidade antielisiva frente aos princípios constitucionais tributários previstos na Carta de 1988. Entretanto, ainda que o intuito do legislador (em inovar no nosso ordenamento jurídico para atender a demanda fazendária), instituindo através deste dispositivo uma norma geral antielisiva, sustentamos que, ao final, este objetivo não se concretizou e vejamos o motivo.

Partindo da premissa de que o texto da lei prevalece sobre qualquer intenção legislativa⁴¹, a análise do enunciado normativo (parágrafo único do art. 116) revela que o referido dispositivo legal, na verdade, não trouxe grandes inovações no nosso ordenamento jurídico. Acreditamos que trouxe à tona tão somente algo que já se encontrava oculto nas estruturas, normas e princípios do sistema tributário brasileiro, ou seja, desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com simulação fiscal.

Desta forma, e de acordo com os conceitos previamente firmados acerca da figura da simulação - seja absoluta ou relativa, falar-se-á em dissimulação quando se está diante de um ato ou negócio meramente aparente (tendo por finalidade encobrir outro negócio

⁴¹Nesse sentido: julgados do STF, RE 258.088-AgR/SC, Rel. Min. Celso de Mello e AI 401.337AgR/PE, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14/06/05, RTJ vol. 201-03, p. 1168.

que é a verdadeira manifestação de vontade das partes). Portanto, o ato aparente (ou fictício) é simulado para esconder a ocorrência de um outro ato (o dissimulado) consistente na real pretensão das partes.

Logo, só há dissimulação quando há uma simulação relativa, isto é: quando as partes produzem dois negócios divergentes, um para meros fins de enganar terceiros, e outro que elas desejam manter oculto.

São exatamente essas premissas que se encontram conjeturadas na redação do parágrafo único do artigo 116 vindo este ratificar como ilegal a prática da simulação que tenha sido realizada no intuito de ocultar totalmente (ou parcialmente) a ocorrência de um fato jurídico tributário bem como a obrigação tributária pela simulação de um ou algum dos seus elementos essenciais. Portanto, demonstra o repúdio do sistema tributário à simulação com fins evasivos – confirmando o caráter ilícito desta.

Nesse sentido, interessante observar a posição de Paulo Ayres Barreto sobre significado do termo “dissimular” constante no artigo em referência, ao considerar a diferença semântica entre simulação e dissimulação que estaria a justificar a inserção de mencionada regra:

“Na dissimulação há dois fatos: o construído pelo contribuinte e o que se pretendeu ocultar. Há duas manifestações de linguagem possíveis para reportar um único acontecimento. Cabe ao fisco provar a ocorrência do fato jurídico tributário que alega ter sido ocultado. Compete ao contribuinte demonstrar que nada foi dissimulado. Há que se estabelecer um procedimento para a verificação da verdade lógica: que relato lingüístico prevalecerá após o cotejo das provas de sua ocorrência. É esse o escopo do dispositivo inserido na codificação fiscal.”⁴²

O mesmo autor firma sensível distinção entre os tratamentos jurídicos previstos no sistema tributário aos vícios da simulação e dissimulação: considera que com a introdução do parágrafo único ao art. 116 passou a existir, em nosso ordenamento jurídico, tratamento específico à dissimulação (espécie do gênero simulação) e, por

⁴² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008, p. 231.

consequente, nas hipóteses de simulação absoluta segue recorrendo-se ao artigo 149, inciso VII também do CTN⁴³.

Nessa ordem de ideias poderiam alguns questionar sobre a finalidade do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional (por dispor sobre o gênero simulação).

E como resposta a eventual indagação sobre o tema entendemos que nos casos conflituosos a atuação da Administração deverá observar procedimento a ser previsto pelo legislador ordinário – o que é imprescindível para que se constate a verdade real.

É possível concluir que a suposta norma “antielisiva” do art. 116 (parágrafo único) de fato é uma norma “antievasiva” ou “antissimulação” – o que reafirma a natureza evasiva da simulação tributária (servindo para confirmar o poder da Administração Fiscal para desconsiderar o negócio “aparente” praticado pelas partes tendendo menor onerosidade tributária e fazer prevalecer o negócio “real”, de fato, perseguido pelas partes e ocultado através do uso de formas ou negócios jurídicos simulados).

A posição de doutrinadores como Luciano Amaro e José Eduardo Soares de Melo, entre outros ⁴⁴, reforçam esse entendimento:

“Essa disposição [art. 116, § único do CTN], obviamente, deve ser interpretada no sistema jurídico em que ela se insere, ou seja, em harmonia com as disposições do próprio Código e da Constituição. Não nos parece que procedam as críticas fundadas em que a disposição teria dado à autoridade o poder de criar tributo sem lei. A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.”⁴⁵

⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008, p. 232.

⁴⁴ Vide também DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**, p. 219; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Elisão e Evasão Fiscal – Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**, p. 449-469; TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, v5, p. 129-137 e MARINS, James. **Elisão Tributária e sua regulamentação**, p. 57.

⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 237.

“[...] Penso que no caso de ‘dissimulação’ não seria necessária a edição de expressa norma antielisivas, uma vez que a legislação já confere os meios e instrumentos necessários à fiscalização para lançar tributo sonegado, inclusive promovendo arbitramentos segundo parâmetros legais. Em conclusão, o parágrafo único do art. 116 do CTN (LC 104) deve ter restrita eficácia aos casos em que se constata vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação), existindo desconformidade entre os elementos aparentes do fato gerador (documentos, notas fiscais) e aqueles que tenha sido efetivamente realizados. É injurídica a desconsideração dos atos e negócios realizados com pleno amparo legal, em que se objetiva a lícita economia tributária.”⁴⁶

No sentido oposto ao sustentado, apresentamos a interpretação por alguns autores – os quais expressam a minoria, entre eles Marco Aurélio Greco e Douglas Yamashita, onde se sustenta que a expressão “dissimular” prevista no art. 116, parágrafo único confirmaria o caráter antielisivo da norma. Para a minoria dos doutrinários o significado do verbo dissimular abrange também outros sentidos além da simulação relativa, adotando o significado de “atenuar o efeito de”. Assim, a dissimulação abrangeria outros ilícitos já previstos no Direito Civil como abuso de direito e fraude à lei⁴⁷.

Sustentam que houve a introdução de uma norma geral antielisivas visto que o dispositivo em estudo veio legitimar a adoção dos conceitos de fraude à lei e abusos de forma e de direito pela Administração Tributária.

Além disso, consideram que a conjugação deste artigo com as posteriores disposições do Código Civil de 2002 (regulamentam ilícitos como o abuso de direito e fraude à lei), reafirma o entendimento de que um comportamento ilícito no campo do Direito Privado

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O planejamento tributário e lei complementar 104, p. 75.

⁴⁷ “Em síntese, nos termos do art. 116, parágrafo único do CTN combinado com os artigos 50 ou 187 do Código Civil Brasileiro de 2002, os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária certamente compreendem o exercício de um direito que “excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social” ou o ‘abuso da personalidade jurídica, caracterizado, pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial.” (YAMASHITA, Douglas. Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei, p. 150.)

será igualmente ilícito no Direito Tributário, salvo expressa disposição de lei tributária em contrário.

Diante da inequívoca colocação acima apesar do sistema tributário com este artigo prever sim a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos simulatórios evasivos, tal procedimento deverá ser estabelecido por lei ordinária ainda não editada conforme já abordado neste trabalho.

Hoje, apesar de inexistir na legislação tributária qualquer norma geral antielisiva, importa advertir que o sistema tributário nacional pela conjugação de todos os seus valores, princípios e regras impede a adoção de uma norma jurídica com esta natureza. Se a distinção não coube ao legislador, não cabe ao intérprete aplicador da norma (sob qualquer fundamento) estender a hipótese de incidência tributária para alcançar situações que nela não estão expressamente previstas.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário ao estruturar sistemas legais com sua atividade preventiva tem-se revelado como meio de sobrevivência às oscilações econômicas caracterizando-se, por inúmeras vezes, como o diferencial a que se socorre o contribuinte para o fim de, por meios lícitos realizar negócios de forma menos onerosa quanto ao aspecto tributário.

Nesse contexto e, diante da sofisticação das práticas elisivas as autoridades fiscais sentem-se enganadas com a conseqüente redução da arrecadação tributária, por acreditarem que é um dever do contribuinte contribuir sempre e cada vez mais para o Estado, não lhe cabendo qualquer direito alternativo em uma via menos gravosa.

Por outras palavras, o conceito de justiça fiscal é visto pela Administração Tributária não como um dever do Estado, mas um direito deste e não, daqueles indivíduos que o compõe e legítima.

Assim, o Fisco arma-se dos mais diversos instrumentos para combater o planejamento tributário e abranger qualquer expressão econômica que possa contribuir para o aumento de suas receitas, pouco importando se o controle dos gastos será de fato eficiente. Todos os seus argumentos visam a um único propósito: impedir a livre atuação do sujeito para se subtrair licitamente da incidência de norma tributária ou reduzir seu impacto.

As chamadas "normas gerais antielisivas" surgem diante da necessidade de positivar o que eram antes apenas propostas doutrinárias (seja em sistemas jurídicos formalistas ou até mesmo de *common law*) de interpretação e aplicação do direito a fim de fortalecer ainda mais a Administração Tributária na defesa dos seus interesses. Tais normas jurídicas foram arquitetadas na tentativa de legitimar a pretensão do Estado em opor-se a eventual planejamento tributário exercido pelos particulares.

Não obstante o leque de distinções nas diversas doutrinas que fundamentam cada uma dessas normas em seus respectivos sistemas jurídicos, todas aquelas convergem para um ponto em comum: a legitimação do uso da analogia com a finalidade de ampliar a competência tributária do Estado, permitindo-o tributar fato praticado pelo contribuinte, ora não tipificado na norma tributária de incidência, mas cujo resultado econômico gerado é associado a fato semelhante previsto em norma incidente, isto é, impor o mesmo tratamento tributário a situações distintas.

Por consecutivo, estas normas e suas mínimas diferenças, na verdade, por vezes confundem-se - coincidindo todas quanto aos elementos necessários para sua aplicação, como se reporta Alberto Xavier:

"Aos referidos traços comuns das cláusulas antielisivas agregam-se, por vezes, outros, considerados requisitos essenciais para a autorização da aplicação analógica, com o fim elisivo (exclusivo preponderante) do ato ou negócio jurídico ou a inusualidade do modelo negocial adotado pelas partes. E daí que, consoante a relevância destes requisitos adicionais e as tradições jurídicas de cada país, elas sejam umas vezes denominadas pelo recurso aos conceitos de "fraude à lei", de

"abuso de forma jurídica", de "negócio indireto", de "abuso de direito" ou expressões equivalentes."⁴⁸

Logo, em tais normas, sua aplicação implica geralmente a análise da correspondência entre o resultado econômico alcançado pelo contribuinte, a forma utilizada para atingir este e os motivos objetivados.

Se o contribuinte realizar negócio por meio de forma jurídica não usual, motivado, exclusiva ou preponderantemente, pela vantagem fiscal decorrente da não-previsão desta forma em norma tributária de incidência (ou se prevista em norma tributária menos onerosa), a consequência econômica da prática adotada poderá dar motivo à tributação por analogia, conforme previsto na norma geral antielisiva. Pode-se considerar que tais normas antielisivas são a resposta de Direito Positivo encontrada pelo Fisco para contornar eventuais óbices causados pelos princípios da legalidade e da rígida tipicidade tributária.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 87e 88.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partimos de breves considerações ao estudo da norma jurídica e, conseqüentemente da norma jurídica tributária para melhor compreendermos o caminho normativo da incidência. Passamos a verificar a hierarquia e o sistema tributário destacando-se os limites ao Poder de Tributar bem como a autonomia privada.

Cumpramos informar que não negamos a viabilidade de uma interpretação econômica do Direito, ou seja: tendo por objeto o ordenamento jurídico vigente - dentro do Sistema Econômico, mas não há como aceitarmos uma construção de sentido econômico capaz de criar normas jurídicas – uma vez que no campo jurídico só a interpretação jurídica produz preceitos normativos.

Conforme abordado no Capítulo III o Fisco atua para combater o planejamento tributário e abranger qualquer expressão econômica que possa contribuir para o aumento de suas receitas sendo que os argumentos possuem finalidade única: impedir a livre atuação do sujeito para se subtrair (ou reduzir) de forma lícita a incidência de norma tributária.

Portanto, o que se discutiu e sustentou neste trabalho resulta na conclusão de que qualquer operação realizada pelo contribuinte não deve, por definição ser objeto de análise da norma antielisiva como alguns sustentam.

Optamos por denominar que a norma contida no parágrafo único do art. 166 do CTN é antievasiva, pois, a elisão é lícita e, a norma hoje prevista no CTN carece regulamento por meio de lei ordinária.

Além disso, o artigo em questão trata da simulação e não da elisão como meio de realizar o planejamento do contribuinte. Vimos que dissimular é buscar algo diferente para alcançar um destino ilícito – simulando situações ilegais. E, por tudo isso, não há que se falar em matéria de elisão (mas sim em evasão) e esse não é, em regra o objeto nas operações realizadas pelo contribuinte. Muito embora existam abusos (“evitar” a tributação que o Fisco demonstre incidir) estes, operam no campo da excepcionalidade.

Hoje, apesar de inexistir na legislação tributária qualquer norma geral antielisiva, importa advertir que o sistema tributário nacional pela conjugação de todos os seus valores, princípios e regras impede a adoção de uma norma jurídica com esta natureza.

Se a distinção não coube ao legislador, não cabe ao intérprete aplicador da norma estender a hipótese de incidência tributária para alcançar situações que nela não estão expressamente previstas. Só podemos concluir pela receptividade de nosso ordenamento jurídico ao planejamento tributário – dentro da licitude – como o é a atividade elisiva.

CONSULTA BIBLIOGRÁFICA

AMARAL, Gilberto Luiz (Coord). *Planejamento Tributário & a Norma Geral Antielisão*. Curitiba, Juruá, 2002.

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão Fiscal e Norma Geral antielisiva*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2007.

_____. *Planejamento Tributário e Evasão. Planejamento Fiscal, Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1995.

ANAN, Pedro (Coord). *Planejamento Fiscal*. Editora Quartier Latin, 2005.

ARRAIS, Patrícia de Aragão. *Fundamentos jurídicos do planejamento tributário*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. Tese (Livre-Docência). Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo.

_____. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BIANCO, João Francisco. *Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência*. In: Yamashita, Douglas (Coord). *Planejamento tributário a luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX Editora, 2007.

CALMON, Eliana. *Elisão, Simulação e Crimes Contra a Ordem Tributária*. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/201>. Acesso em: 29 de Setembro de 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, maio de 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª Ed, Saraiva. 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 21ª Ed, Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAGUT, M. R. *Evasão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, São Paulo, 2001.

FERREIRA, A. B. de H. *Novo dicionário da Língua Portuguesa*. Positivo Editora, São Paulo, 2008.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. *CPMF e Elisão Fiscal*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2007.

GONÇALVES, José Artur Lima. A Lei Complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN. *Revista de Direito Tributário n.81. São Paulo, Malheiros, 2001.*

_____. Planejamento Tributário – Certeza e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

HANNA, Glauco Santos. *O planejamento tributário e a fraude à lei*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2009.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JESUS, Fernando Bonfá de. *Da inaplicabilidade da norma antielisiva em negociações entre empresas do mesmo grupo econômico*. Dissertação (Doutorado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2011.

MEDINA, Jeferson Marcos Biagini. *A configuração da Elisão e Evasão Fiscal segundo a fenomenologia da incidência tributária*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104/2001*.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de Moura. *Lei complementar e normas gerais em matéria tributária*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “A Elisão Fiscal Ante a Lei Complementar nº 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário*, 10ª Ed. Editora do Advogado, Porto Alegre, 3ª tiragem, 2008.

PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães. “A Elisão Fiscal e a Lei Complementar nº 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n.104/2001*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

SALVIATTI, Andrea da Rocha. *Aspectos da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2004.

TOLEDO, Fernanda Ferrari Pompeu de. *A Norma Geral Antielisiva no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. Dissertação (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2009.

TORRÊS, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, Dialética, 2001.