

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

Ana Bordin Anéli

**A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS COM BASE NA
LEI GERAL ANTIELISÃO**

**Santa Maria, RS
2017**

Ana Bordin Anélli

**A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS COM BASE NA LEI GERAL
ANTIELISÃO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharela em Direito**.

Aprovado em :

Marcelo Carlos Zampieri, Ms. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Silviane Meneghetti, Ms. (FAPAS)

Marco Aires (UFSM)

Santa Maria, RS
2017

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha família, que acompanhou minha trajetória nesse longo curso desde os primeiros passos em 2007, e ao meu namorado, que me apoiou e me deu boas ideias nos momentos finais dessa saga que foi a conclusão da faculdade.

RESUMO

A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS COM BASE NA LEI GERAL ANTIELISÃO

AUTORA: Ana Bordin Anélli
ORIENTADOR: Marcelo Carlos Zampieri

A adição de um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional criou a chamada lei geral antielisão. Por seu dispositivo, a autoridade fazendária poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ocorre que muitas dúvidas pairam sobre essa inovação: há limites de atuação para a Receita Federal? A ausência de sua regulamentação por lei ordinária impede a sua aplicação desde já? Essa lei é realmente antielisiviva ou seria antievasiva? Apesar desses pontos controversos, a Receita Federal já a vem aplicando, não sob a anuência total dos contribuintes, que fazem chegar suas irresignações até o Conselho de Administração de Recursos Fiscais. Diante do exposto, esse trabalho tem a finalidade de analisar se a lei geral antielisão já está sendo aceita na desconsideração de negócios jurídicos que são levados até essa instância julgadora. Para isso, identifica o histórico da lei geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro e conceitua e diferencia os institutos da elisão e evasão fiscal. O método de abordagem escolhido é o dialético e como método de procedimento selecionou-se o histórico, o comparativo e o estudo de caso. A conclusão é que a LGA é reconhecida pelo CARF, mas sua aplicação ainda se dá com cautela e com base em fortes provas de que houve dissimulação, abuso de forma ou de direito na conduta das instituições que tiveram seus negócios jurídicos desconsiderados.

Palavras-chave: . Desconsideração de negócios jurídicos. Lei geral antielisão. Planejamento tributário.

ABSTRACT

THE DISREGARDS OF LEGAL BUSINESS BASED ON THE GENERAL ANTI-TAX LAW

AUTHOR: Ana Bordin Anélli
ORIENTER: Marcelo Carlos Zampieri

The addition of a single paragraph to article 116 of the National Tax Code created the so-called general anti-tax law (LGA). By its provisions, the fiscal authority may disregard acts and legal transactions practiced for the purpose of concealing the occurrence of the taxable event or the nature of the constituent elements of the tax obligation. Many doubts about this innovation exist: are there limits of action for the Federal Revenue? Does the absence of its regulation by ordinary law preclude its application right away? Is this law really against elision or fraud? Despite these controversial points, the Federal Revenue has been applying it, not under the total consent of the taxpayers, who make their incomings arrive until the Tax Appeals Board (CARF). In view of the foregoing, this work has the purpose of analyzing whether the general anti-avoidance law is already being accepted in the disregard of legal business that are brought to this judging body. For this purpose, it identifies the history of the general anti-tax law in the Brazilian legal system and defines and differentiates the institutes from tax evasion and avoidance. The method of approach chosen is the dialectical one and as method of procedure the history, the comparative and the case study were selected. The conclusion is that the LGA is recognized by CARF, but its application is still cautious and based on strong evidence that there was concealment, abuse of form or law in the conduct of institutions that had their business dealings disregarded.

Keywords: Disregard of legal business. General Anti-Tax Law. Tax planning.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho de Administração de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DEJT	Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPO	Initial public offering
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviço
LGA	Lei Geral Antielisão
MP	Medida Provisória
PIS	Programa Integração Social
PL	Projeto de Lei
PLS	Projeto de Lei do Senado
Res.	Resolução
RF	Receita Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	3
2	CONCEITUAÇÃO DA LEI GERAL ANTIELISÃO	8
3	EVOLUÇÃO HISTÓRICA	14
4	ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA	21
5	PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 X INCISO VII DO ARTIGO 149 DO CTN	24
6	CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	27
7	RESULTADOS E DISCUSSÃO	29
8	CONCLUSÃO	41
	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

Em janeiro de 2001 foi incluído ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar nº 104, o dispositivo nomeado de lei geral antielisão que autorizava a autoridade administrativa a 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. Esse mesmo dispositivo determinava tal conduta desde que fossem observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, a qual ainda não foi promulgada.

Nesse ínterim, muitas vozes se levantaram tanto no sentido de defender a constitucionalidade da lei e a conseguinte conduta do fisco em desconsiderar negócios jurídicos com base na lei geral antielisão, quanto no sentido de considerar ilegal o dispositivo e arbitrária a conduta da Receita Federal em, mesmo sem lei ordinária regulamentadora, desconsiderar de ofício negócios jurídicos a priori válidos e eficazes. A lei geral antielisão afeta diretamente questões ligadas ao planejamento tributário das instituições, uma vez que quando o particular optar em realizar o negócio A e não o B, por meio dela, a Receita Federal poderia desconsiderá-lo, ainda que presentes todos os seus requisitos de validade e eficácia, caso entendesse haver dissimulação na conduta.

No contexto, ganham forças as figuras do planejamento tributário lícito, ou elisão fiscal, e o planejamento tributário ilícito, ou evasão fiscal. Saber diferenciar cada uma dessas condutas é um desafio posto às empresas, para que não tenham seus negócios desconsiderados e nem sejam sancionadas por suas estratégias, à fiscalização tributária, que deverá redobrar a atenção para compreender a real intenção do planejamento, com a finalidade de não cometer arbitrariedades e até mesmo injustiças, e às instâncias de julgamento, sejam elas administrativas ou judiciais, que possuem até o momento, um conjunto de leis e princípios incompletos, muitas vezes conflitantes e em muitos momentos controversos a embasar suas decisões.

Nem mesmo a criação da citada lei ordinária a regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ocorreu, o que é fonte de mais

querelas jurídicas, com correntes que defendem ora a sua desnecessidade, visto a existência de normas sobre a mesma matéria já existentes no ordenamento jurídico pátrio, e ora a urgência na sua criação, uma vez que sem ela, a lei geral antielisão não poderia ser aplicada e conseqüentemente não deveria surtir efeitos. Independentemente do entendimento que se adote, a verdade é que a falta de regulamentação a todos prejudica: é ruim para a Receita Federal, já que não possui limites definidos para sua conduta, e ruim para os contribuintes, que ficam sem a segurança jurídica necessária para realizar negócios diversos.

Ainda não são muitos os casos de aplicação da lei geral antielisão que chegaram às cortes superiores. Essa é uma das razões para que a matéria siga sem um entendimento terminativo. Mas, se é escassa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, nas instâncias administrativas ela já vem sendo debatida há um longo tempo. Isso porque, em que pese a pendência de regulamentação e a ausência de limites objetivos à ação do fisco, a desconsideração de negócios jurídicos de plano pela Receita Federal já é uma realidade vislumbrada em diversas autuações.

Nesse contexto, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ganham importância na tentativa de pacificar o tema e de delimitar as condutas, tanto por parte dos próprios contribuintes – sendo pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas – quanto por parte dos agentes responsáveis pela fiscalização tributária.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ou simplesmente CARF, é um órgão que julga na instância administrativa e em grau de recurso, os processos contra a Receita Federal do Brasil. É composto por representantes tanto da Fazenda Nacional, em especial Auditores da Secretaria da Receita Federal, quanto por contribuintes, e está subordinado ao Ministério da Fazenda. Isso garantiria imparcialidade de julgamento, visto que ambas as partes estariam representadas quando da decisão.

Por essa razão, o presente trabalho pesquisou todos os acórdãos que continham concomitantemente as expressões “desconsideração” e “116” na intenção de verificar como está sendo aplicada na prática (se é que está sendo aplicada) a desconsideração de atos e negócios jurídicos pela Receita Federal, com base na lei

geral antielisão.

A análise compreendeu o interstício de janeiro de 2012, uma vez que a lei foi criada em agosto de 2011 até março de 2017, período de desenvolvimento do presente estudo. Os acórdãos do CARF não vinculam a Administração Pública, porém frente à escassez de jurisprudência oriunda de tribunais judiciais e frente à morosidade legislativa, são um bom ponto de partida para entender a aplicação da LGA conforme a situação que atualmente encontra-se positivada no ordenamento jurídico brasileiro.

Como objetivo geral do presente trabalho, pretende-se analisar se o CARF desconsidera atos e negócios jurídicos com base na lei geral antielisão. Para isso, identificará o histórico da lei geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro e seu atual status e conceituará e diferenciará os institutos da elisão e evasão fiscal.

Passo avante, expõe-se a metodologia é o que fundamenta, através de princípios, teorias, técnicas e métodos, todo o encadeamento lógico da pesquisa. Através dela, se é possível identificar como, quando, em quais circunstâncias se chegou ao resultado exposto em um determinado trabalho e verificar a robustez das conclusões apresentadas.

No trabalho, a metodologia será descrita através da exposição dos métodos escolhidos para atingir ao seu objetivo geral, qual seja, analisar se o CARF desconsidera atos e negócios jurídicos com base na lei geral antielisão. Nesse sentido, o método seria, conforme exposto por Fachin (2006, p. 29-57) “a maneira de proceder ao longo de um caminho”, um plano de ação composto por um conjunto de etapas ordenadamente dispostas.

Muitos especialistas distinguem o método de abordagem do método de procedimento (LAKATOS, 2001, p. 106).

O método de abordagem caracteriza o estudo mais amplo, o nível de abstração mais elevado dos fenômenos da natureza e da sociedade. Dentre os diversos métodos de abordagem existentes, optou-se pelo método dialético, caracterizado por verificar e apontar as contrariedades do tema de trabalho.

Verificar-se-á as contrariedades do tema em especial no que tange aos choques de conceitos que envolvem a matéria. Através de tal método, a monografia apresentará ora argumentos pró, ora argumentos contra a aplicação da lei geral

antielisão conforme se encontra atualmente expressa no ordenamento nacional, numa díade entre o entendimento da Fazenda Pública *versus* o dos contribuintes de impostos.

Conforme Lakatos (2001, p. 106), o método de procedimento diz respeito às etapas mais concretas da investigação e está mais limitado a uma parte em particular da pesquisa. Nesse sentido, vários métodos de procedimento podem compor um trabalho, os quais, no presente trabalho, serão os seguintes:

❖ Método histórico: Refere-se ao “encadeamento de processos sociais que permite a investigação dos fenômenos dentro uma perspectiva que possibilitará o conhecimento de suas causas e seus efeitos” (FACHIN, 2006). Nesse sentido, será aplicado para a análise da origem legal da lei geral antielisão, bem como sua evolução ao longo do tempo, sempre tendo por norte o ordenamento jurídico nacional.

❖ Método comparativo: O qual consiste em investigar coisas ou fatos e explicá-los através de suas diferenças e semelhanças (FACHIN, 2006). Esse método será utilizado ao diferenciar os institutos da elisão e da evasão fiscal.

❖ Estudo de caso: Esse método se concentra no estudo de um caso particular, considerado representativo de um conjunto de casos análogos. Assim, serão analisados os julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais fins de verificar se o conselho já opera a desconsideração de negócios jurídicos com base na lei geral antielisão.

A monografia está estruturada em oito capítulos, sendo o primeiro deles já exposto, ou seja, a introdução. No segundo capítulo, será feita a escansão de cada um dos termos da lei geral antielisão, explicando a conceituação e contextualização de cada expressão legal. Passar-se-á à análise da evolução histórica da lei, desde seus primórdios com o Projeto de Lei nº 77, de 1999, passando por sua aprovação, até os projetos mais recentes que visam a sua alteração ou regulamentação. Então, serão diferenciados os institutos da elisão e da evasão tributária, uma vez que não há consenso de literatura acerca do correto uso da expressão “lei geral antielisão”, justificando a necessidade de se distinguir um do outro. Ainda no campo da distinção de conceitos e institutos, o capítulo cinco traz à baila o contraste existente entre o parágrafo único do artigo 116 e inciso VII do artigo 149 do Código Tributário

Nacional.

O capítulo seis apresentará o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que é a corte nacional responsável pelo julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. O capítulo sete contém os resultados e a discussão proporcionados pelas pesquisas dos acórdãos julgados pelo CARF referentes à aplicação da lei geral antielisão na desconsideração de negócios jurídicos e o capítulo oito encerra com a conclusão do estudo.

2 CONCEITUAÇÃO DA LEI GERAL ANTIELISÃO

Desde antes de sua ratificação através do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a possibilidade ou necessidade de uma lei antielisiva já vinha sendo entendida como uma questão polêmica no ordenamento jurídico nacional e os impasses entre a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade só se fizeram aumentar após sua expressa previsão legal.

A lei geral antielisão encontra-se expressa no art. 116, parágrafo único do CTN, descrito a seguir:

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 (BRASIL, 1966).

Esse dispositivo foi inserido através da Lei Complementar 104/2001, introduzindo no Brasil um processo de internalização de normas jurídicas que nas últimas décadas do século XX já haviam sido introduzidas em países europeus e norte-americanos (TORRES, 2013). Pode por isso ser considerada, a LGA um dos efeitos da globalização aplicados às relações jurídico-tributárias.

Diversos autores afirmam existir três correntes de interpretação à LGA, ora defendendo a sua constitucionalidade, a sua inconstitucionalidade ou ainda a sua não necessidade:

❖ Não necessidade: atribui ao parágrafo único do artigo 116 do CTN nenhum efeito já que a dissimulação referida no texto equivaleria à simulação relativa, que já possui previsão expressa no artigo 149, inciso VII, do CTN (ESTRELLA, 2003).

❖ Inconstitucionalidade: por representar uma violação ao princípio da legalidade estrita, já que estaria autorizando a interpretação econômica no direito brasileiro e criando uma nova e genérica hipótese de incidência de tributos (ESTRELLA, 2003).

❖ Constitucionalidade: baseada nos princípios da capacidade contributiva e

da isonomia perante a tributação, entende que a dissimulação é instituto diverso da simulação e que visa a aplicação da norma a todo e qualquer negócio jurídico lícito e indireto praticado pelo particular (COSTACURTA, 2010).

A corrente que defende a não necessidade da lei geral antielisão perdeu força visto que na prática é sua incompleta regulação que está trazendo prejuízos aos negócios: a LGA é necessária e por isso, esse posicionamento não será mais discutido em sede deste trabalho.

O que se perquire então é se a aplicação da lei, nos moldes em que hoje é positivada, está em conformidade com a Constituição Federal ou não: se é constitucional ou inconstitucional.

Enquanto não há um pronunciamento terminativo acerca de sua constitucionalidade e enquanto não há regulamentação em lei ordinária, as autoridades fiscalizatórias de negócios jurídicos tributáveis agem. Afinal, são cinco anos de um limbo jurídico que não pode ficar a descoberto, aguardando a posição de juristas e legisladores.

Na prática, a Receita Federal já entende a LGA por constitucional e a aplica em suas autuações, as quais acabam sendo contestadas administrativamente. Se a autoridade está agindo de maneira legal ou se está abusando de suas prerrogativas ao aplicar uma lei supostamente inconstitucional, é isso que será discutido no presente trabalho ao analisar as decisões de acórdãos do Conselho de Administração de Recursos Fiscais.

Para compreender o sentido da LGA é necessário conhecer seus termos. Assim, será apresentada cada um de seus trechos para que se verifique o alcance dos comandos.

❖ A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados: A referida autoridade é a administração fazendária (fisco/Receita Federal do Brasil) incumbida do lançamento tributário em razão da operação e a ela compete inclusive o ônus da prova (TORRES, 2013).

Frisa-se que a autoridade fazendária não deve ser livre para agir, uma vez que a total ausência de critérios objetivos que levem à desconstituição dos atos e negócios pode ocasionar muita insegurança jurídica ao contribuinte, além de uma afronta à livre iniciativa e organização de seus negócios (BEZERRA, 2010).

A desconsideração importa em uma requalificação do fato realizada pela autoridade fazendária. Explica-se: fatos geradores concretos não são objeto de interpretação, mais sim qualificação em relação a uma norma.

Ao perceber que o ato/negócio é passível de desconsideração, o que ocorrerá não será a sua nulidade absoluta, mas sim a “requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a consequência ao plano do fato gerador do tributo” (TORRES, 2013, p. 46 e 47).

Essa lei não elimina todos os efeitos jurídicos produzidos pelos atos ou negócios desconsiderados, mas apenas os caracterizam como fato gerador tributário, passível de lançamento tributário pela Receita Federal, ou seja, o fisco poderá até desconsiderar os atos e negócios jurídicos para atingir efeitos tributários, mas não os atos e negócios em si.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco (2001) apud Vittorio Cassone (2001), o ato “pode ser considerado válido entre as partes, se assim reconhecido pelo direito privado, mas é inoponível ao Fisco, no âmbito do direito público”.

Adonilson Franco (2014) exemplifica essa situação através do caso em que um contribuinte possui um imóvel cujo valor constante em sua Declaração de Imposto de Renda está muito defasado do valor de mercado e deseja vendê-lo por R\$700.000,00. Uma vez que esse limite é superior a R\$440.000,00 (limite de exclusão da Instrução Normativa nº 84/2001, art. 29, I), deve pagar imposto de renda sobre o ganho de capital à alíquota de 15%.

O mesmo contribuinte decide, assim, doar o imóvel para seus dois filhos (sujeito à alíquota do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação que é de até 4%), para que na sequência, cada um se seus herdeiros alienem sua quota parte por R\$350.000,00, sem ter de pagar imposto de renda, portanto.

Dessa forma, a doação e posterior alienação estariam substituindo o verdadeiro negócio jurídico da venda sujeita à incidência de IR sobre o ganho de capital, com a finalidade única e exclusiva de minorar os tributos pagos na operação.

Com base no parágrafo único do artigo 116, a doação e venda das quotas partes poderiam ser desconsideradas pela autoridade fiscalizatória, para que houvesse a tributação sobre o ganho de capital. Porém, para os demais efeitos extra tributários, continuariam válidas e produzindo seus efeitos jurídicos: “a doação de

imóvel feita aos filhos não será desfeita, assim como a subsequente venda do imóvel, pelos filhos, para o adquirente, prosseguirá produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são próprios” (FRANCO, 2014).

A autoridade fiscalizatória também não poderá desconsiderar negócios jurídicos perfeitos e acabados baseada em simples indícios, sob pena de gerar muita insegurança jurídica, além de representar abuso de poder. Nesse sentido, cabe à Receita Federal comprovar que o contribuinte realizou atos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Sabe-se que a prova indiciária não é alheia ao Direito Tributário, porém sua utilização deve ser fundamentada através da soma de robustos fatos que levem ao desencadeamento lógico da ocorrência do fato. Dessa forma, há um limite de atuação do fisco para quando da autuação.

Para Heleno Taveira Torres (2013) apud Cristiano Sousa (2014), há restrições ao uso de presunções na prova do fato tributário, primeiro porque deve-se admitir prova em contrário, segundo, porque deve se entender que indícios são subsidiários a outros meios de prova, e terceiro porque os direitos fundamentais e a legalidade protegem os contribuintes para que não haja abuso de poder. Para o autor, os pressupostos do uso de provas indiciárias seriam:

o fato ignorado deve estar no rol de consequências altamente provável do fato conhecido, não apenas no rol das consequências possíveis; b) indício deve ser certo (deve estar provado e não presumido) e grave (a regra da experiência comum, lógica ou técnica, deve extrair dele um número restrito e preciso de consequências); c) deve-se evitar presunções de presunções - indícios de segundo grau - meras suspeitas, pois essas não estão provadas e dificultam ou impossibilitam o contraditório; d) indícios devem ser concatenados (concordarem em direção a uma única certeza). (TORRES, 2013 apud SOUSA, 2014).

❖ [...] com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária: Nesse trecho, reside um dos pontos mais controversos do texto legal, pois não se chegou a uma conclusão quanto à intenção do legislador ao utilizar o verbo ‘dissimular’.

Nesse sentido, dois entendimentos são possíveis: O primeiro deles entende a ‘dissimulação’ equivalente à ‘simulação’, sendo uma prática que remete à evasão

fiscal, e o segundo entendimento entende a dissimulação como uma conduta de elisão fiscal (BEZERRA, 2010). Explica-se:

O conceito de simulação encontra-se no Direito Civil (art. 167 do Código Civil de 2002), e corresponde a não equivalência entre o ato realizado àquele que foi declarado para que intencionalmente se obtivesse alguma vantagem. Nas palavras de Orlando Gomes (1983, p. 374), ocorre quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros". Seria um ilícito, portanto.

Para Bezerra, é esse o sentido que pretende dar à palavra simulação o Código Tributário Nacional, uma vez que já utilizou tal termo para retratar condutas ilícitas. Nesse sentido, não haveria razão em utilizar outra palavra caso desejasse tratar sobre o mesmo instituto (BEZERRA, 2010).

Já entender a dissimulação como um termo diferente de simulação, ou seja, como uma conduta de elisão fiscal, significa dizer que o fingimento não se dá com relação ao fato concreto, mas sim com relação ao fato gerador abstrato definido em lei, fazendo prevalecer a forma sobre a substância (TORRES, 2013, p. 130). O fato gerador é lícito e já ocorrido, mas a sua subsunção legal foi corrompida.

A diferenciação entre ambos os termos, em razão de sua importância ao tema do presente trabalho, será retomada ao longo do estudo.

❖ [...]observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária: Realizando uma interpretação gramatical da LGA, é claro o entendimento de que lei ordinária deve regulamentar o como se dará a desconsideração de atos e negócios jurídicos. Por essa razão, e em atenção a princípios como o da tipicidade cerrada, muitos tributaristas defendem a sua não aplicação enquanto não sobrevier essa lei regulamentadora.

Tributaristas como Marco Aurélio Greco defendem que o dispositivo contido no parágrafo único do artigo 116 do CTN não é autoaplicável, não possui auto-executoriedade e seria uma norma de eficácia limitada, portanto. Em palestra ministrada no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal realizado pela Escola de Administração Fazendária no ano de 2011, o doutor em Direito afirmou:

A meu ver, essa é uma norma de eficácia limitada. O que significa? Ela só adquire plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei

ordinária integrativa. Até lá esta norma não tem plena eficácia. Razões disso, princípio do art. 37, de onde se deduz a procedimentalização da ação administrativa, devido processo legal, art. 5º, 54, que é a proteção do contribuinte e assim por diante. Estas são as razões básicas. Mas para mim a norma da eficácia é limitada. Enquanto não editada a lei integrativa ela não tem eficácia plena (SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001).

No mesmo seminário e ao encontro do pensamento de Marco Aurélio Greco, o advogado Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (2001) apud Seminário Internacional Sobre Elisão Fiscal (2001) defende que não é possível a utilização de leis ordinárias anteriores à criação da LGA procedimentalizando-a, pois não teria sido essa a intenção do legislador pátrio ao criar o parágrafo único do CTN.

Nesse sentido, afirmou: “as normas processuais já previstas para o processo administrativo fiscal comum não se aplicam, já que o texto legal manda aplicar uma norma nova que será ainda formulada”. (SARAIVA, 2001 apud SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001).

Já o Conselho de Administração de Recursos Fiscais, por meio do acórdão 1201-001.136 julgou que a norma tem eficácia imediata, e para tanto, utilizou-se da inteligência do Decreto 70.235/72, que normatiza o processo administrativo fiscal como norma reguladora da lei geral antielisão:

O art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. No que concerne à União, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. (BRASIL, 2014a).

A regulamentação através de lei ordinária específica chegou a ser prevista através da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, em seus artigos 13 a 19, e conforme nota elaborada pela Receita Federal (2002), elencava as hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração que

buscassem tratamento tributário favorecido por meio da utilização do abuso de forma ou pela prática de atos sem qualquer propósito comercial, além de disciplinar procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria.

A MP 66 foi convertida na Lei 10.637, porém sem a previsão dos artigos que tratavam sobre a lei geral antielisão, e por isso, atualmente, a LGA continua desregulamentada, apesar de ser, na prática, aplicada pela Receita Federal.

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Em 07 de outubro de 1999, o então Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Malan, encaminhou ao Presidente da República Mensagem nº 1.459 a qual submetia à aprovação do chefe do executivo federal o Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999 que alterava dispositivos do Código Tributário Nacional (LOPES, 2013).

Ao mesmo tempo em que esclarecia que referido projeto não pretendia promover uma reestruturação completa do Código Tributário Nacional, explicava que as alterações propostas “objetivavam atribuir à Administração Tributária condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais”, naquilo que se entendia por mais urgente (BRASIL, 1999a, p. 48931).

Além de inúmeras alterações no Código Nacional, havia uma constante no número 6 da mensagem que posteriormente foi chamada de lei geral antielisão, com a finalidade de combater procedimentos abusivos em assuntos relacionados ao planejamento tributário. *Ipsis literis*, o projeto de lei explicava a urgência de se incluir um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional da seguinte forma:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. (BRASIL, 1999a, p. 48931).

Em 25 de novembro de 1999 o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso solicitou através da Mensagem nº 1.753 que fosse considerada sem efeito a urgência na aprovação do Projeto de Lei nº 77 (BRASIL, 1999b, p. 57479). A

solicitação foi aceita pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados em 06 de dezembro de 1999, mas em razão de novo requerimento apresentado por deputados de diversos partidos políticos em 14 de novembro de 2000 ao plenário, a urgência ao projeto foi retomada, tendo sido aprovado em 06 de dezembro de 2000 e transformado na Lei Complementar 104/2001 de 11 de janeiro de 2001 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017b).

Em agosto do mesmo ano, a Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda promoveu o Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, na intenção de divulgar e contextualizar a Lei Complementar nº 104, além de fornecer subsídios para a elaboração do projeto de lei que iria estabelecer os procedimentos necessários à implementação (SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, p. 12).

Nas palavras do Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel (2001 apud SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, p. 12):

Temos que elaborar essa lei, mas entendeu a administração tributária que nós não deveríamos elaborar a lei sem que antes nos aconselhassemos com juristas renomados, com eminentes magistrados, com administradores tributários, com pessoas versadas em economia fiscal, enfim com quem pudéssemos recolher todas essas contribuições que informassem a elaboração desse projeto de lei. E é essa a razão principal deste seminário: recolher essas contribuições, aprender, a partir da contribuição dos palestrantes, a partir dos debates que inevitavelmente surgirão, das teses que serão apresentadas, e reunir tudo isso para que possamos apresentar um projeto de lei respaldado no que melhor exista sob o ponto de vista de conhecimento tributário, jurídico e econômico. Esta, portanto, a finalidade deste seminário.

Do seminário que contou com a participação de mais de 300 juristas, magistrados e administradores tributários, foi publicado o documento Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Já o projeto de lei regulador da lei geral antielisão, objetivo do seminário, até hoje não foi aprovado.

Ocorreram tentativas nesse sentido, tais como a já citada Medida Provisória nº 66 que previa os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários.

Na exposição de motivos de referida MP, restava clara a ideia de que situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação não estariam sendo tratadas por esse diploma, tendo em vista seu tratamento específico já

previsto na legislação tributária brasileira (BRASIL, 2002b).

Ou seja, a lei geral antielisão relacionar-se-ia a apenas atos e negócios jurídicos lícitos, porém praticados com abuso de forma ou ausência de propósito negocial: “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”. (BRASIL, 2002b).

A Medida Provisória 66 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sem a previsão, porém, dos dispositivos regulamentadores da LGA (BRASIL, 2002a).

O procedimento caracterizava o que seriam indicativos de falta de propósito negocial bem como o que seria considerado abuso de forma, além de prever o contraditório ao sujeito passivo do ato fiscalizatório.

O inteiro teor relativo à regulamentação da lei geral antielisão estava previsto nos artigos 13 ao 19 da referida MP, conforme o texto:

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

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

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a

desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário. (BRASIL, 2002a).

Em que pese a falta de lei ordinária regulamentando a LGA, essa já se encontra vigente no ordenamento jurídico nacional. Em razão disso, e com receio de haver abuso por parte da autoridade fiscalizatória na desconsideração de negócios jurídicos, a Confederação Nacional do Comércio propôs ainda no ano de 2001 a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 visando a suspender a eficácia e a declarar a inconstitucionalidade da disposição que acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do CTN (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Para a entidade sindical (2001, p. 30):

a qualquer momento o agente fiscal poderá, com fulcro no nazista e despótico permissivo, desqualificar a operação e interpretar, ao seu alvitre, que a lei não será considerada posto que em sua opinião o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, motivo suficiente para sua opinião prevalecer sob a lei. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO, 2001).

A Constituição Federal seria dessa forma ferida nos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da certeza e segurança das relações jurídicas (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO, 2001, p. 29). A ADI que contava com pedido de limitar encontra-se no Gabinete da Ministra Relatora Carmen Lúcia e aguarda julgamento (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Ao defender a norma insculpida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Procurador Geral da República entendeu ser a LGA na verdade uma norma antievasiva e que nem a Constituição Federal e nem o planejamento tributário estariam ameaçados por ela (ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO, 2004).

Além da MP 66, outras legislações foram ou estão sendo trabalhadas na intenção de proceduralizar a lei geral antielisão. O Projeto de Lei do Senado nº 97 de março de 2013 de autoria do Senador Vital do Rêgo é uma delas (BRASIL, 2013c).

Esse projeto faculta ao contribuinte a possibilidade de emitir declaração espontânea à Receita Federal sobre os negócios que impliquem em planejamento tributário. A autarquia analisaria o planejamento, e se favorável a ele (no sentido de considerar planejamento lícito e sem abuso de forma ou com ausência de propósito negocial), não poderia posteriormente desconsiderar o ato jurídico, mas se desfavorável, intimaria o contribuinte a pagar os tributos, nesse caso sem incidência de multa (BRASIL, 2013c).

Por regular a mesma matéria do Projeto de Lei do Senado nº 537, de 2015 de autoria do Senador Telmário Mota, foi solicitada tramitação conjunta a ele (BRASIL, 2016f). Há, porém, uma grande diferença entre ambos: Enquanto que no PLS 97/2013 a iniciativa do procedimento seria do contribuinte (BRASIL, 2013c), no PLS nº 537/2015, a iniciativa do procedimento competiria ao Fisco (BRASIL, 2015c).

O texto do PLS nº 537 é muito semelhante à MP 66/2002: restringe a aplicação da LGA às condutas jurídicas em que não se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e exige a caracterização de abuso de forma ou falta de

propósito negocial para haver a desconsideração do negócio jurídico.

O direito de defesa e do contraditório ao contribuinte também são preservados e cabe à Fazenda Pública o ônus da dupla prova para desconsiderar o ato/negócio dissimulado: “primeiro, [a Receita Federal] deve provar a ocorrência do fato gerador. A seguir, evidenciar a intenção da dissimulação”. (BRASIL, 2015c).

Os Projetos de Lei do Senado nº 97 de 2013 e nº 537 de 2015 aguardam inclusão na Ordem do Dia para análise do Requerimento nº 146, de 2016, do Senador Temário Mota, que solicitou a sua tramitação conjunta (SENADO FEDERAL, 2017).

Já na Câmara dos Deputados e tramitando conjuntamente estão os Projetos de Lei nº 133, 536 e 888, todos de 2007, que pretendem regulamentar os procedimentos utilizados para a desconsideração de negócios jurídicos, frisa-se não apenas relacionados ao parágrafo único do artigo 116 do CTN (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017a).

Tramitam em conjunto mas possuem diferenças entre si: o PL nº 536 é de iniciativa do Poder Executivo e prevê, conforme §1º do artigo 1º, que seriam passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visassem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento (BRASIL, 2007b). Esse projeto claramente busca a regulamentação da LGA.

Já o PL 888 de 2007 de autoria do Deputado Flávio Dino estabelece procedimentos para a desconsideração administrativa de atos ou negócios jurídicos, para fins de reconhecimento de relação de emprego e imposição dos tributos, sanções e encargos dela derivados (BRASIL, 2007c).

Esse projeto seria mais específico que os demais já propostos com o intuito de regulamentar a lei geral antielisão por dizer respeito apenas às dissimulações tributárias na seara trabalhista.

Chama a atenção o artigo 1º que prevê a desconsideração administrativa inclusive da pessoa que cometer a dissimulação:

Art. 1º - A autoridade fiscal poderá desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos (BRASIL, 2007c).

Também de autoria do Deputado Flávio Dino e muito semelhante ao PL nº 888, o Projeto de Lei nº 133 de 2007 prevê que a autoridade fiscal poderá desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos, após decisão judicial autorizadora, sendo legítimos também para ingressar em Juízo, concorrentemente, além do fisco, o prestador do serviço, o sindicato representativo da categoria, o representante judicial da União e o Ministério Público do Trabalho (BRASIL, 2007a).

Os projetos nº 133 e nº 888, conforme exposição de motivos redigida por seu autor, o Deputado Flavio Dino, visam a corrigir a situação resultante da aprovação do PL 6272/2005 com a inclusão da Emenda nº 3 aprovada pelo Senado Federal, o qual, resultaria, para o político, na generalização de formas atípicas de organização do trabalho, reforçando a precarização dos direitos trabalhistas, inclusive gerando impactos negativos na arrecadação da Previdência Social (BRASIL, 2007a).

Os projetos apensados (188, 536 e 888 de 2007) estão com suas proposições sujeitas à apreciação do Plenário. Nenhum deles cita como requisito à desconsideração do ato ou negócio jurídico as figuras do abuso de forma ou da ausência de propósito negocial (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017a).

Tentativa semelhante ao PL 97 de 2003 no sentido de impor ao contribuindo o ônus de informar à Receita Federal a realização de ações de planejamento tributário para que fossem fiscalizadas pela autarquia foi a prevista através da MP nº 685 de 21 de julho de 2015 (BRASIL, 2015e).

Na exposição de motivos nº 80 do Ministério da Fazenda, justificou-se a sua aprovação como uma forma de auxiliar a administração tributária a ser mais ágil e aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios:

A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamento tributário nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação. (BRASIL, 2015c, p. 1).

Caso o sujeito passivo não informasse à Receita Federal alguma operação que resultasse na supressão, redução ou diferimento de tributo estaria caracterizada a sua omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude. Nesse caso, os tributos devidos seriam cobrados acrescidos de juros de mora e multa, conforme artigos 7º e 12 da MP nº 685 de 21 de julho de 2015 (BRASIL, 2015e).

A MP nº 685 foi convertida na Lei 13.202 de 08 de dezembro, excluídos porém justamente os artigos 7º a 12, que instituiriam a obrigação de informar as operações relevantes de planejamentos tributários à Receita Federal (BRASIL, 2015e).

Em nota, a RF afirmou que a não aprovação desses artigos na redação final da lei ordinária representou um “retrocesso para administração tributária brasileira no relacionamento com os contribuintes” (RECEITA FEDERAL, 2015), em oposição ao que ocorre em diversos países tais como Inglaterra e Estados Unidos, onde já existe a chamada “Declaração de Informações e Operações Relevantes”.

4 ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional recebeu a denominação de lei geral antielisão. Acontece que após sua publicação, algumas vezes se levantaram no sentido da inovação legal se tratar na verdade de uma lei geral antievasão.

Nesse sentido, durante o Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001, p. 394) essa questão foi indagada pelo palestrante Ricardo Lobo Torres da seguinte forma: “Assim que publicada a LC 104/01 surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (anti-simulação)?”.

Já na exposição de motivos da Medida Provisória nº 66 de 2001, o Ministro de Estado da Fazenda Pedro Sampaio Malan defendeu ser uma norma relacionada à elisão fiscal: “13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal”. (BRASIL, 2002b).

A própria MP nº 66 intitulou os artigos que se referiam à desconsideração de negócios jurídicos como a denominação “procedimentos relativos à norma geral anti-

elisão”. (BRASIL, 2002a).

Já a Procuradoria Geral da República, ao emitir parecer jurídico quanto à constitucionalidade da Lei 104/2001 entendeu que essa lei constituía uma norma antievasiva, que pretendia coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas, fazendo aumentar o impasse entre os que definem o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como uma lei geral antielisão e aqueles que entendem ser uma lei geral antievasão (ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO, 2004).

Para Ives Granda Martins (2005), o que ocorreu foi uma confusão entre os institutos da elisão e o da evasão fiscal na elaboração da Lei Complementar 104/2001:

Trata-se do § único que a LC 104/01 pretendeu introduzir no art. 116 do CTN, equiparando a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), confundindo institutos que sempre tiveram tratamento distinto, nas doutrinas brasileira e comparada (MARTINS, 2005).

Diante da situação, necessário se faz definir os termos elisão e evasão, fins de que se clareie o sentido real da norma, embora tais definições não sejam unânimes na doutrina (MOREIRA, 2003).

Sobre esse fato (da dificuldade da conceituação dos institutos), “os diversos autores que escreveram sobre o tema nem sempre utilizam a mesma acepção das palavras elisão, elusão e evasão tributárias. [...] os doutrinadores têm utilizado para fenômenos distintos, não raro a mesma terminologia”. (NISHIOKA, 2010, p. 23).

De maneira geral, a diferença entre os institutos se dá basicamente através da licitude ou ilicitude do ato/negócio jurídico - critério da licitude dos meios utilizados - e do momento do fato gerador do tributo – critério cronológico (MOREIRA, 2003).

Nesse sentido, elidir seria “evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador” (XIII SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1989, apud MARTINS, 2005, p. 17). Dessa forma, a ação resultaria em uma menor onerosidade fiscal através de condutas permitidas ou não vedadas pela lei já que a ocorrência do fato gerador estaria afastada.

Já evadir, no extremos oposto de elidir, seria, por definição aprovada por

maioria no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1989) apud Ives Granda Martins (2005, p. 17) “evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”. Para Oliveira (2014, p. 3), a evasão representaria condutas ou omissões no campo da ilicitude, “a qual se utiliza de formas defesas em lei (simulação, fraude ou sonegação) para se esquivar de pagar tributos”.

Sampaio Dória (1977) apud Oliveira (2014) afirmou que a elisão pode ser definida como a evasão lícita, já que evasão ilícita representa pleonasma:

Se dissermos evasão ilícita, estaremos mera ou pleonasticamente, qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo desta alocação, o termo ‘evasão’, por si só, já implica nessa idéia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que se use a expressão evasão para significar a fraude fiscal e o termo elisão ou economia para exprimir essa chamada evasão lícita ou legítima. (SAMPAIO DÓRIA, 1977 apud OLIVEIRA, 2014, p. 2).

Diante do exposto, ao criar uma norma antielisão estaria o legislador pátrio objetivando impedir dessa forma uma conduta lícita? Para responder a esse questionamento, é preciso saber que nem sempre está claro o limiar que separa uma conduta lícita de uma conduta ilícita e que distinguir na prática um planejamento tributário baseado na elisão e não na evasão fiscal pode não ser uma tarefa simples. Nesse sentido:

Apesar de bastante claras essas regras básicas [diferença entre elisão e evasão], com relação às quais a doutrina é de certa forma pacífica, os verdadeiros limites entre a conduta lícita e a ilícita no campo da economia de tributos são controversos [...]. (MOREIRA, 2003, p. 7).

A vontade do legislador não foi a de proibir condutas lícitas, ou seja, não foi a de vedar a elisão, mas sim, evitar a elisão abusiva. Explica-se: forte no princípio da auto-organização, os particulares podem ao seu bel prazer adotar as ações que os auxiliarão a melhor conduzir seus negócios. Acontece que essa liberdade não é absoluta e no que tange às ações de economia tributária, através da lei geral antielisão, houve uma preocupação do legislador em manter um equilíbrio entre o particular e o social, já que o não pagamento de tributos afeta toda a sociedade.

Os limites escolhidos que ultrapassam o que seria aceito do que não seria

aceito é a presença da dissimulação:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966).

Completando esse conceito, a Medida Provisória nº 66 de 2001 e os Projetos de Lei do Senado nº 97 de 2007 e 537 de 2015 utilizavam os institutos da falta de propósito negocial e do abuso de forma. Dessa maneira, havendo a caracterização desses elementos, estar-se-ia diante de uma conduta dissimulada e passível de desconsideração para fins tributários, pela autoridade administrativa (BRASIL, 2002a; BRASIL, 2013c; BRASIL, 2015f).

5 PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 X INCISO VII DO ARTIGO 149 DO CTN

Antes do surgimento da lei geral antielisão, a Receita Federal realizava a desconsideração de negócios jurídicos para fins tributários operando o lançamento de ofício quando se comprovasse a hipótese presente no inciso VII, artigo 149 do Código Tributário Nacional: nos casos em que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, tivesse agido com dolo, fraude ou simulação (NISHIOKA, 2010).

Para o autor, ainda que o caso em concreto não envolvesse esses institutos, praticamente todos os lançamentos de ofício da autarquia tinham por fundamento tal dispositivo legal.

Mesmo assim, existia uma lacuna na legislação tributária: quando não presentes as figuras do dolo, fraude e simulação, os agentes praticassem atos jurídicos com fins de uma economia ilícita de tributos. Nesse sentido, as palavras de Rothmann e Paciello (1995) apud Nishioka (2010):

Justamente porque nem todas as circunstâncias diziam respeito a dolo, fraude ou simulação, alguns doutrinadores lamentavam a lacuna do direito brasileiro quanto à desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos, se isoladamente considerados, mas que não correspondiam à realidade, tendo em vista o contorno da legislação tributária. (ROTHMANN; PACIELLO, 1995)

apud NISHIOKA, 2010, p. 33).

Tratam de matérias semelhantes o parágrafo único do artigo 116 e o inciso VII do artigo 149 do CTN, porém não se confundem: Enquanto que o inciso VII do artigo 149 cita a simulação, a lei geral antielisão prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN retrata o termo dissimulação.

A diferença entre os termos não é pacífica doutrinariamente, mas alguns autores definem simulação como sendo “aparentar algo que não existe”, enquanto que dissimular seria “esconder algo que existe”. (FRANCO, 2008, p. 5).

Pontes de Miranda (1974) apud Gouvea (2012) divide a simulação entre a absoluta, quando não se quer outro ato jurídico nem aquele que se simula e a relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico, mostrando-se o não ser e escondendo-se o ser.

Ainda que a dissimilação (simulação relativa) seja espécie do gênero simulação, Franco (2008) acredita que o CTN acertou em expressamente gravar a primeira expressão junto à LGA, pois em matéria tributária, toda simulação, ainda que absoluta, traria em si uma simulação relativa. Explica-se:

Mesmo que o contribuinte simule um ato absolutamente inexistente (simulação absoluta), v.g. ágio de subscrição de capital, ainda assim, para efeitos tributários, estaremos diante de uma dissimulação. No exemplo mencionado há a simulação de um ato inexistente que não encobre qualquer outro ato, portanto simulação absoluta, mas que afeta os elementos constitutivos da obrigação tributária cujo objeto é o imposto de renda, nesse caso, pode-se notar que há um ato dissimulatório da realidade porque, embora sendo um ato falso que não encubra outro ato real no âmbito privado, no âmbito tributário encobre a realidade representada pela materialidade do fato gerador realmente existente. Portanto, na órbita tributária, a simulação da órbita privada é recebida como dissimulação por encobrir a base de cálculo de tributo, no caso, de imposto de renda. O que ocorre é a “relativização” dos atos ou negócios jurídicos em relação ao Fisco (FRANCO, 2008, p. 5).

Outra diferença entre o inciso VII do artigo 149 do CTN e a LGA é o conceito de fraude, a qual é definida pela lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, por meio do artigo 72, conceituando-a como:

toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a

reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964).

Para Franco (2008) nas expressões ligadas ao termo fraude, está presente o sentido originário de “engano”, “má fé” e “logro”, fundado na intenção de “trazer um prejuízo”, agindo em contrário sensu às leis tributárias, com o objetivo de fuga ao pagamento do imposto devido.

Nesse contexto, o autor faz questão de frisar a diferença entre as expressões “fraude à lei tributária” e “fraude tributária”. Essa, presente além do artigo 149, VII, no 150, § 4º, 154, parágrafo único, e na própria legislação criminal (art. 1º, II e art. 2º, I da Lei nº 8.137/91).

A fraude tributária implicaria necessariamente em uma violação grave e frontal de deveres tributários principais, sendo um típico fenômeno da evasão de tributos por meio, quase sempre, de comportamentos criminosos (FRANCO, 2008).

Já na “fraude à lei tributária”, a rigor não se configuraria uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas um procedimento sofisticado pelo qual se buscaria evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (FRANCO, 2008). Essa expressão estaria enquadrada pela LGA, a outra não.

É preciso diferenciar bem quando se desconstitui negócios jurídicos com base na LGA de quando se desconstitui com base no artigo 149, VII, uma vez que o dolo, fraude e sonegação mantém estreita ligação junto à seara penal, por força do artigo 44, I e § 1º da lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (NISHIOKA, 2010): aquele que sonegar, fraudar ou agir em conluio deverá ser sancionado com multa qualificadora de 150% (cento e cinquenta por cento).

Além da consequência no âmbito da última *ratio*, há ainda os efeitos presentes nos artigos 150, § 4º e 154, parágrafo único, desconsiderando o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para extinguir o crédito tributário e ignorando a possibilidade de moratória, consequências essas não previstas para os atos ou negócios jurídicos afetados pela lei geral antielisão.

6 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

Criado através da Medida Provisória nº 449, de 2008 que posteriormente foi convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem como missão assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários e como visão, ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários (CARF, 2017).

Conforme determinação constante no inciso II do artigo 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, compete a essa corte, em grau de segunda instância, o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Para isso, organizasse como um órgão colegiado, paritário e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2009b).

O artigo 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) completa que a finalidade do CARF seria a de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância, bem como os recursos de natureza especial, que versassem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2015d).

Os § 1º e 2º do inciso II, artigo 25 da Lei nº 11.941 definem que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo essas seções especializadas por matéria e constituídas por câmaras (BRASIL, 2009b).

Seus membros são representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, sendo os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes conforme § 9º do inciso II, artigo 25 da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009b).

A designação de cada membro é responsabilidade do Ministro da Fazenda a partir de uma lista tríplice, encaminhada pela RFB (para os representantes da Fazenda), pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas

centrais sindicais (para os representantes dos contribuintes), conforme os artigos 28 e 40 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015 (BRASIL, 2015d).

Para concorrerem à vaga na lista tríplice, o artigo 29 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exige que a indicação recaia:

- I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;
- II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais (BRASIL, 2015d).

Conforme Relatório de Gestão do Exercício de 2015, em 2014 o Conselho julgou 23.094 processos e em 2015, 6.601, correspondendo a um valor de R\$ 83.650.475.879,35 em processos (BRASIL, 2016e, p. 28).

Essa queda de produtividade teve grande parte de sua origem na suspensão das sessões de julgamentos do CARF no ano de 2015, em decorrência da Operação Zelotes.

A Operação foi deflagrada em março de 2015 com o “objetivo de desarticular organizações criminosas que atuavam junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, causando grande prejuízo aos cofres públicos”. (POLÍCIA FEDERAL, 2016).

Para a Polícia Federal (2016), conselheiros do CARF que detinham o poder de julgamento minoravam o valor de impostos e multas a serem pagos pelas empresas que possuíam processos junto à corte, cobrando delas propina por suas decisões inidôneas.

O CARF reconheceu a gravidade das condutas investigadas pela Polícia Federal e remodelou seu planejamento institucional frente à crise moral e finalística pela qual passou o tribunal. Nesse sentido, exposto em seu Relatório de Gestão do Exercício de 2015 declarou:

Esse contexto de instabilidade institucional se por um lado expôs fragilidades, por outro trouxe a oportunidade de se aprofundar num amplo

processo de reestruturação organizacional que conforme já exposto, tivera início em janeiro de 2015. Essas reformas visavam o aprimoramento da gestão e o fortalecimento das atividades do contencioso administrativo tributário, com repercussão positiva no ambiente concorrencial e na arrecadação tributária. (BRASIL, 2016e, p. 7).

Após a ocorrência da Operação Zelotes uma nova alta administração assumiu a gestão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a qual registrou que muitas das fragilidades encontradas e destacadas nos achados de auditoria – tanto da Zelotes em si quanto da Controladoria Geral da União e do Tribunal de Contas da União - foram corrigidas até o término de 2015 (BRASIL, 2016e, p. 57). Não foram disponibilizados até a conclusão do presente trabalho Relatórios de Gestão atualizados após 2015.

7 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Na intenção de verificar se há a aplicação da desconsideração de atos e negócios jurídicos com base na LGA em sede administrativa, foram analisados os acórdãos do CARF entre o período de janeiro de 2002 (um ano após a publicação da LGA) e março de 2017 (período de elaboração do presente estudo) que continham concomitantemente as expressões “desconsideração” e “116” em seu inteiro teor, chegando ao número de 59 decisões.

Dessas, três foram desconsideradas por não dizerem respeito à temática do trabalho e outras vinte e quatro foram desprezadas pois encontravam-se em duplicidade de recorrente, temática e conteúdo, variando apenas o período de apuração de impostos.

Dessa forma, foi considerado um total de 32 acórdãos válidos versando sobre a possibilidade da aplicação ou não da LGA administrativamente na desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Observou-se que havia uma repetição de assuntos julgados no CARF afetos ao problema de pesquisa. Assim, por questões didáticas e que facilitam a análise, optou-se por dividi-los em três grandes grupos: os que tratavam sobre a pejetização de empregados, sobre operações de reestruturação societária, em especial de desmutualização e sobre a utilização de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional. Cada um desses grandes grupos será exposto a seguir.

Quando analisados todos os casos julgados no CARF entre o período de 2002 a 2017 referentes à desconsideração de atos e negócios jurídicos em que aparecia o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, onze deles diziam respeito a empresas que foram autuadas pela Receita Federal em razão da suposta utilização de pessoas jurídicas constituídas com a finalidade exclusiva de mascarar uma relação previdenciária ou de trabalho, economizando assim, de maneira ilícita, tributos.

Essa criação de pessoas jurídicas com o fito de economia tributária tem o nome de “pejotização”, uma tendência empresarial de flexibilização das relações laborais, que desponta como uma “nova modalidade de contratação pela qual o empregador exige a constituição de pessoa jurídica pelo empregado, a fim de descaracterizar a relação de emprego e, por conseguinte, afastar a aplicação da legislação trabalhista” (ALMEIDA, 2011).

Na temática da terceirização, mas com aproveitamento sobre a pejotização, o Tribunal Superior do Trabalho emitiu a Súmula número 331 definindo como ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, conforme sua redação:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação

laboral (BRASIL, 2011).

Nos acórdãos analisados, o entendimento dos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em consonância com o Tribunal Superior do Trabalho, era o de que a criação de pessoas jurídicas pelos trabalhadores mascarava a relação de segurado empregado, afrontando o Princípio da Primazia da Realidade.

No acórdão nº 2401004.286 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Sessão de 13 de abril de 2016, julgou-se que a pejetização possui a finalidade de esquivar a empresa do recolhimento de encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de “planejamento tributário” e que a norma antielisiva mune a administração tributária com o poder/dever de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial (BRASIL, 2016a).

As instituições recorrentes que objetivavam cancelar as autuações da Receita Federal realizadas com fundamento nas LGA não conseguiram comprovar a necessidade de contratação de pessoas jurídicas em que os sócios pessoalmente prestavam seus serviços, revelando assim, mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas (BRASIL, 2016a).

Inclusive, em todos os casos analisados, haviam robustas provas de que a contratação se deu com o intuito exclusivo de minoração de encargos previdenciários: cita-se, por exemplo, o caso do acórdão nº 2302003.309 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 13 de agosto de 2014 em que a empresa recorrente foi gradativamente demitindo seus empregados formais do setor de vendas para na sequência recontratá-los como pessoas jurídicas, mantendo de fato as mesmas condições de atuação de antes da demissão (BRASIL, 2014b).

Com a mesma finalidade de economizar ilicitamente o pagamento de contribuições previdenciárias, houve o acórdão nº 2302003.495 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 06 de novembro de 2014 em que um Município, apesar de não ter realizado a pejetização, obteve a prestação de serviços por trabalhadores contratados na condição de autônomos (segurados contribuintes individuais), estando presentes todos os atributos da categoria de segurados empregados. Também foi desconsiderada a condição de autônomos dos trabalhadores, com base na LGA (BRASIL, 2014c).

Em todos os acórdãos analisados, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas criadas, mas sim do “negócio jurídico que simulava a não existência da situação de segurado empregado” (são exemplos os acórdãos nº 2401004.286 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária na sessão de 13 de abril de 2016 (BRASIL, 2016a) e o acórdão nº 2302003.704 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 11 de março de 2015 (BRASIL, 2015a). Sobre esse aspecto:

Houve a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, mas não a desconsideração da personalidade jurídica das empresas.

...

o parágrafo único do art. 116 do CTN apenas desconsiderou, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, mantendo hígido o contrato para todos os demais fins, inclusive para os fins da Lei nº 11.196/05 (BRASIL, 2016a, p. 9).

Ou seja, para os julgadores, a celebração de contratos civis de prestação de serviços técnicos, em que pese não terem descaracterizado os elementos que comprovaram vínculo previdenciário na condição de segurado empregado, não foram desconsiderados com base na LGA.

Destaca-se que a relação identificada não costuma ser a de empregado, conforme o artigo 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas, mas sim a de segurado empregado, noção mais abrangente que a primeira e prevista na Lei 8.212/1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social).

Isso está exposto, por exemplo no acórdão nº 230201.885 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 20 de junho de 2012, em que o conselheiro deixa claro que “o lançamento das contribuições sociais não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa recorrente. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto”. A questão seria meramente tributária, não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada” (BRASIL, 2012b, p. 19).

Os julgados destacam que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não nega a auto aplicabilidade da norma antielisiva, mas caso se entenda que o parágrafo único do artigo 116 demande regulamentação via lei ordinária, informam

que se pode recorrer a procedimentos já previstos em leis dessa categoria integrantes do ordenamento jurídico pátrio (BRASIL, 2016a; BRASIL, 2014b; BRASIL, 2014d; BRASIL, 2014e). Nesses casos, a lei ordinária regulamentadora da LGA seria a de número 8.212/91 - Lei Orgânica da Seguridade Social.

Porém, em entendimento totalmente diverso e minoritário, o acórdão nº 1302001.980 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 14 de setembro de 2016 não considerou a LGA em razão da ausência de lei ordinária regulamentadora, além de não aceitar a aplicação do conceito de abuso do direito no campo tributário, conforme exposto:

O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada, pois só adquirirá plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa.

Se a Lei Complementar 104/01 exigiu que a lei ordinária estipulasse procedimentos específicos como condição para a aplicação da norma tributária específica sobre abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), não há como tal condição ser dispensável para a aplicação da norma de direito privado sobre o abuso do direito (art. 187 do CC) no campo tributário (BRASIL, 2016b, p. 2).

Frisa-se que esse julgado, apesar de recente, não segue o entendimento adotado pela maioria dos conselheiros do CARF, que são bem claros em afirmar a autoaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Constantemente aplicado em concomitância com a LGA é o artigo 9º da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), o qual normatiza que “serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação” (BRASIL, 1943). Isso está presente, por exemplo, acórdão nº 2302003.704 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 11 de março de 2015 (BRASIL, 2015a).

Passo avante, as decisões não costumam diferenciar os institutos jurídicos da dissimulação e da simulação, tratando o primeiro como espécie do segundo, sendo ambas as condutas ilícitas, e por isso, passíveis de desconsideração.

Outra questão recorrente enfrentada pelos conselheiros do CARF no interstício compreendido entre 2002 e 2017 é a suposta participação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional junto a outras empresas não possuidoras desse benefício, as quais, embora legalmente autônomas umas das outras, foram

caracterizadas pelo fisco como sendo parte de um único grupo econômico, cuja finalidade da união seria a de economizar ilicitamente tributos. Isso está exposto no acórdão nº 2401004.202 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária na sessão de 08 de março de 2016 (BRASIL, 2016c); acórdão nº 2302003.729 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 12 de março de 2015 (BRASIL, 2015b); acórdão nº 2302003.539 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 03 de dezembro de 2014 (BRASIL, 2014f); acórdão nº 2302003.144 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014g). Explica-se:

O Simples Nacional foi previsto pela Lei Complementar nº 123/2006 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e oferece um tratamento tributário diferenciado e benéfico a essas empresas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (RECEITA FEDERAL, 2017).

Quando optantes desse sistema, as empresas realizam o pagamento de diversos impostos por meio de apenas uma guia mensal de contribuição, cuja base de cálculo é um percentual tabelado conforme o faturamento dos últimos doze meses, incidindo sobre o faturamento do mês. Essa forma de tributação, em geral, minora a carga tributária dos optantes (ENDEAVOUR, 2015).

Nessa sistemática e de maneira geral, os impostos unificados na mesma guia são o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o do Programa de Integração Social (PIS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Imposto sobre Serviço (ISS).

Assim, aproveitando-se desse tratamento tributário diferenciado, algumas empresas criam outras que podem se enquadrar no Simples Nacional. Essas empresas optantes, via de regra, contratariam funcionários ou realizariam parte das atividades da empresa principal como se fossem independentes, mas que na verdade atuariam como parte integrante da empresa. Essa forma autônoma se aproveitaria de alíquotas menores de tributos quando comparadas às empresas que tributam com base no lucro real ou presumido.

No interstício pesquisado, seis empresas foram autuadas pela Receita Federal pela suposta criação de outra pessoa jurídica que atendesse aos requisitos necessários para ser enquadrada como optante do Simples Nacional. Em todos os casos, houve a desconsideração da existência da empresa optante pelo simples no que diz respeito à tributação: o fisco e o CARF consideraram haver mácula finalística e por essa razão, para fins exclusivamente fiscais e previdenciários, entenderam como se o faturamento e funcionários da optante fossem da própria empresa maior.

Frisa-se: houve a desconsideração dos negócios jurídicos operados entre as recorrentes e as empresas optantes pelo Simples, mas não a desconsideração da personalidade jurídica da empresa “filhote”, como tratou o acórdão nº 2803003.323 da 3ª Turma Especial na sessão de 14 de maio de 2014 (BRASIL, 2014h).

As empresas se beneficiavam de outras optantes pelo Simples Nacional por questões previdenciárias, por exemplo. Isso ocorreu no julgado do acórdão nº 2302003.539 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 03 de dezembro de 2014 no qual a empresa simplificada concentrou a mão-de-obra do grupo, enquanto que a empresa matriz concentrou o faturamento e assim, a empresa enquadrada no Simples Nacional teve sobre si uma alíquota minorada de tributos (BRASIL, 2014f).

As justificativas utilizadas pelos conselheiros do CARF para aceitarem a posição do fisco quanto da desconsideração de negócios jurídicos entre empresas enquadradas no Simples Nacional e suas “matrizes” estavam ligadas ao princípio da primazia da realidade e da verdade material (BRASIL, 2016c), ao conceito de abuso de forma jurídica (BRASIL, 2014j) e à ausência de propósito comercial (BRASIL, 2014h).

Por essas razões, além da subsunção da situação fática ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, os julgados tiveram também por referência os artigos 149, VII e 118, II, ambos do mesmo diploma legal.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

[...]

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (BRASIL, 1966).

O acórdão nº 210100.332 da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária na sessão de 29 de outubro de 2009 também aplica a LGA em conjunto de outras normas jurídicas: artigos 1011 e 1016 do Código Civil em vigor, artigos 117 (abuso de poder), 153 (dever de probidade do administrador), 158 (responsabilidade dos administradores) e 165 (responsabilidade dos membros do conselho fiscal) da Lei das Sociedades Anônimas e até mesmo a Lei 4.729 de 1965, que define o crime de sonegação fiscal (BRASIL, 2009a).

O acórdão retratado referia-se a um caso de acréscimo patrimonial a descoberto através de notas fiscais emitidas por pessoa jurídica sem a correspondente prestação de serviços ou pagamento, em que foi aceita a inteligência do parágrafo único do artigo 116 para desconsiderar as despesas fictas que minorariam ilegalmente alíquotas de impostos. Nota-se assim uma tendência de aplicar a LGA frequentemente na companhia de outras disposições legais.

Passo avante, prestigiando o propósito negocial, no acórdão nº 3302001.872 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 27 de novembro de 2012, o lançamento tributário da Receita Federal foi desconstituído uma vez que a empresa recorrente conseguiu provar que existiam outras finalidades nos negócios celebrados, além da mera elisão tributária. Esse caso dizia respeito ao processo de desmutualização das bolsas de valores e a incidência ou não de PIS e COFINS sobre o lucro da operação (BRASIL, 2002c).

A desmutualização de uma bolsa de valores é a conversão de suas estruturas de propriedade e governança, transformando a instituição em uma organização cujos direitos de propriedade são possuídos por agentes externos (TREPTOW, 2006 apud CARVALHO, 2010).

Ou seja, de entidades civis sem fins lucrativos, elas passam a ter seus títulos patrimoniais substituídos por ações, que podem ser ou não negociados. Da negociação pode haver ganho de capital quando o valor de realização dos ativos for superior ao custo de aquisição da ação, o qual, para a Receita deveria ser tributado.

No caso em tela, o fisco não desconsiderou o negócio jurídico (a cisão da Bovespa), que continuou devidamente formalizado e registrado nos órgãos competentes, mas ainda assim considerou que havia sido celebrado um outro ato: a

restituição do capital investido e o novo investimento na pessoa jurídica que procedeu ao IPO (*initial public offering*).

O julgador do CARF decidiu então que o lançamento tributário realizado pela Receita Federal, para ter eficácia, deveria também desconstituir a cisão ocorrida, “sob pena de se tributar uma ficção jurídica, o que não se admite na legislação”, e como a cisão permaneceu válida, a consideração do outro negócio jurídico para fins tributários (conforme entendimento da Receita Federal) não mereceu prosperar (BRASIL, 2002c).

Nesse sentido, tem-se as palavras da conselheira Fabiola Cassiano Keramidas:

Entretanto, o ato da desmutualização, que gerou efeito na contabilidade da Recorrente, não foi revisto. A operação societária realizada até o momento, pelas informações contidas nos autos – consiste em negócio jurídico perfeito, e não pode ser desconsiderada enquanto válida.

...

Caso o fato em si – a cisão da BOVESPA – não seja desconsiderado, tem que ser admitido como válido pelo Fisco, uma vez que foi devidamente formalizado e registrado nos órgãos competentes.

Registro que com isso não estou dizendo que a JUCESP tem o poder de validar atos nulos ou ilegais, apenas que um ato jurídico perfeito tem que ser devida e justificadamente desconsiderado para deixar de surtir efeitos no mundo jurídico.

Desta feita, haja vista que a cisão foi realizada, registrada e validada [...] entendo que não é permitido à fiscalização simplesmente desconsiderar a operação societária de cisão, interpretando que na verdade o que ocorreu foi uma devolução de capital com sucessivo investimento em nova sociedade (BRASIL, 2002c, p. 24).

Solução idêntica foi adotada no acórdão nº 3302001.850 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária na sessão de 23 de outubro de 2013 que tratava sobre a impossibilidade de simples desconsideração de operação societária em casos de desmutualização (BRASIL, 2013b).

Outros casos de desmutualização foram analisados pelo CARF, entre eles o acórdão nº 1103000.862 da 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária na sessão de 09 de maio de 2013, no qual, diferentemente do anterior, houve sim a desconsideração do negócio jurídico com base no parágrafo único da LGA uma vez que não havia, qualquer propósito comercial ou motivação exclusivamente não tributária, apenas e tão somente reduzir a carga tributária, o que caracteriza simulação e abuso de formas. (BRASIL, 2013a, p. 10).

Essa decisão de 2013 merece destaque pois nela houve um posicionamento muito claro quanto à possibilidade da aplicação da lei geral antielisão nos moldes em que se encontra atualmente positivada no ordenamento jurídico brasileiro: normalmente os julgadores aplicam a LGA em conjunto a outros dispositivos legais, fato que não foi exigido nessa decisão.

Ela inclusive não citou a falta de lei ordinária regulamentando o parágrafo único do CTN e ainda se utilizou da inteligência do artigo 2º do Projeto de Lei do Senado nº 537, de autoria do Senador Ricardo Ferraço, que não foi convertido em lei, mas que definia falta de propósito comercial e o abuso de forma como requisitos para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

O negócio jurídico desconsiderado no caso em tela foi a reorganização societária formalizada pela recorrente e por empresas coligadas que tiveram o “exclusivo objetivo de alienar as ações recebidas no procedimento de desmutualização da BM&F Bolsa de Mercadorias e Futuros de São Paulo através das pessoas físicas de seus sócios, o que gerou tributação reduzida do ganho de capital auferido”. (BRASIL, 2013a).

Nesse caso e em tantos outros, a subsunção da conduta à LGA também exigiu a aplicação do instituto da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (BRASIL, 1996).

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 (BRASIL, 1964).

A LGA é um dispositivo que está sendo largamente empregado pela Receita Federal, mas isso não significa que seja utilizado em todos os momentos quando da desconsideração de algum documento fiscal, por exemplo.

No acórdão nº 180201.098 da 2ª Turma Especial na sessão de 18 de janeiro de 2012 a Receita Federal não aceitou como comprovantes de despesas notas fiscais juntadas pela empresa autuada. No auto de infração não havia referência ao parágrafo único do art. 116 do CTN, mas a empresa fiscalizada fez referência a esse ordenamento jurídico como se houvesse sido empregado pelo fisco para fundamentar sua atuação (BRASIL, 2012a).

Nesse contexto, o julgador do CARF entendeu por desnecessária a aplicação da norma geral antielisiva e também e seus conceitos correlatos, como o da falta de propósito comercial, abuso de forma, etc., porque o que estava em discussão no processo era a própria existência das despesas, e não os efeitos tributários de um negócio indireto. Assim:

Havendo elementos que apontem para a inoccorrência de operações contabilizadas pela Contribuinte, pode e deve a Fiscalização da Receita Federal apurar a verdade dos fatos, independentemente de qualquer referência ao parágrafo único do art. 116 do CTN.

A matéria sob litígio é a glosa de despesas não comprovadas, que também configurou a realização de pagamento sem causa, e nada tem a ver com as hipóteses de planejamento fiscal. (BRASIL, 2012a, p. 13).

Outro acórdão que não aplicou a LGA foi o nº 107-09.420 da 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes na sessão de 25 de junho de 2008 em razão dos negócios jurídicos apreciados terem sido celebrados anteriormente à vigência da lei.

Sendo mais gravosa ao contribuinte, impossível a incidência da regra inculpada no art. 116, parágrafo único, do Código Fiscal sobre direito consolidado (constituído) antes de seu surgimento no ordenamento jurídico. A citada Lei Complementar nº. 104/2001, não pode ter efeitos retroativos, o que é vedado pela norma albergada no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal (BRASIL, 2008, p. 5).

Nesse caso, nem as demais regras legais normalmente aplicadas em conjunto à LGA foram referenciadas, já que a desconsideração de negócio jurídico sob o argumento de simulação demandaria a existência de elementos probatórios robustos e convergentes em relação àquela, não bastando a genérica e inconclusiva afirmação de que a opção do contribuinte lhe era mais favorável.

Nessa linha, não havia amparo fático ou normativo para a descaracterização do contrato de mútuo por simulação frente à impossibilidade da incidência da regra insculpida no art. 116, parágrafo único do CTN.

8 CONCLUSÃO

Passados mais de seis anos desde a aprovação da lei geral antielisão, sua aplicação ainda gera muitas dúvidas, tanto quanto aos aspectos procedimentais, quanto aos aspectos de sua legalidade e limitação à conduta do fisco.

Enquanto não for regulamentada por lei ordinária, conforme determina o próprio texto legal, ou enquanto não houver um pronunciamento terminativo dos tribunais sobre sua aplicação, a querela que divide de um lado o corpo de auditores da Receita Federal e de outro os contribuintes, permanecerá sem solução.

Sobre essa questão, muitos julgados do CARF informam que o Superior Tribunal de Justiça caracteriza a LGA como já auto-aplicável, em que pese a não regulamentação em lei ordinária posterior. Nesse caso, para a maioria dos julgadores deve-se recorrer a ordenamentos jurídicos já existentes (ainda que anteriores à lei geral antielisão) para completar o sentido do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, na prática, a Receita Federal já opera a desconsideração de negócios jurídicos quando presentes o abuso de forma, de direito ou a prática de atos sem qualquer propósito negocial. Essa é a conclusão que se pode chegar após a análise de acórdãos do CARF sobre o tema.

Isso oferece um grande leque de atuação à Receita Federal, que em que pese ter sobre si o ônus de provar a dissimulação no ato ou negócio jurídico, possui uma atuação ainda baseada em critérios subjetivos e discricionários para realizar de ofício a desconsideração de condutas de seus autuados.

Através da análise das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tratam da matéria, percebeu-se que existe uma grande preocupação dos julgadores em exigir da Receita Federal a prova da dissimulação, do abuso de forma, de direito ou da ausência de propósito negocial para convalidar a desconsideração dos negócios jurídicos. Essa exigência é válida e atende à finalidade de limitar a conduta do fisco, fins de que atos arbitrários não sejam realizados pela autarquia, além de orientar os contribuintes sob até que ponto podem agir em prol da lícita econômica fiscal.

Quanto à abrangência dos efeitos da desconsideração, essa se dá, na maior parte das vezes, apenas na esfera tributária, não significando a anulação do ato ou negócio, e muito menos o fim de seus efeitos jurídicos.

Outro ponto observado é a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 em muitas autuações da Receita Federal com base na LGA. Por esse fato, dentre outros, percebe-se a utilização simultânea da lei geral antielisão em concomitância a outros dispositivos legais e outros institutos nacionais justificando as desconsiderações.

Nesse ponto reside uma confusão entre a aplicação do parágrafo único do artigo 116 e o inciso VII do artigo 149 do CTN, que apesar de tratarem sobre ações que resultem na economia ilícita de tributos, referenciam-se a condutas distintas, sendo às do artigo 149 mais gravosas que às do 116.

Destaca-se que as matérias afetas à desconsideração dos negócios jurídicos com base na LGA que são discutidas no CARF são em sua maioria relativas a três grandes temas: empresas que supostamente contrataram ex-empregados ou outros profissionais como pessoas jurídicas prestadoras de serviço, para acobertar na verdade uma relação de trabalho e assim economizar ilicitamente encargos tributários e previdenciários - pejetização; a reestruturação societária de entidades civis sem fins lucrativos em que não é tributado o ganho de capital sobre a realização de seus ativos – desmutualização; e o aproveitamento dos benefícios fiscais que fazem direito as empresas optantes pelo Simples Nacional, quando na verdade as empresas fazem parte de um conglomerado maior de entidades, que se reunidos, não fariam jus a esse privilégio.

Não resta dúvida de que a matéria é controversa, e inclusive nem mesmo a conceituação de seus institutos se dá de maneira unânime pela doutrina e jurisprudência. Exemplo disso são os constantes questionamentos entre ser o parágrafo único do artigo 116 realmente uma lei geral antielisão ou na verdade ser uma lei geral antievasão. Ou ainda se condutas simuladas também estariam albergadas pelo manto da LGA ou apenas as dissimuladas.

Enquanto ausentes os critérios de aplicação da LGA definitivos, resta às empresas e demais instituições buscar agir com cautela quando do planejamento de seus negócios e atos jurídicos, caracterizando-os de maneira que não aparentem

apenas fins de economia tributária, já que é nessa ausência de propósito comercial que reside a maior parte das justificativas da Receita Federal para desconsiderar negócios com base na lei geral antielisão.

REFERÊNCIAS

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Parecer nº 2737/CF na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 1, p. 90-123, set. 2004. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Parecer%20PGR%202446.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2017.

ALMEIDA, Bruno Carneiro da Cunha. O fenômeno da pejetização à luz dos princípios trabalhistas no atual contexto da flexibilização. *Revista da Escola Superior da Magistratura Trabalhista da Paraíba*, [João Pessoa], ano 4, n.4, out 2011. Disponível em: <http://www.amatra21.org.br/2017/_up/downloads/f16_69d48b25d008b11ecf7c95c38ab6c6db.doc>. Acesso em: 20 maio 2017.

BEZERRA, Kássia Barros. O Planejamento Tributário após a criação da norma antielisiva (LC N.º 104/01). *Boletim Conteúdo Jurídico*, Brasília, ano II, v. XX, 2010. Disponível em <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5210> . Acesso em: 09 maio 2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Diário da Câmara dos Deputados*. Ano LIV, nº 171 de 16 de outubro de 1999a, Brasília, DF. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/montaPdf.asp?narquivo=DCD16OUT1999.pdf&npagina=>>>. Acesso em: 02 mar. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. *Diário da Câmara dos Deputados*. Ano LIV, nº 198 de 27 de outubro de 1999b, Brasília, DF. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD20MAI1999.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2017

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 133/2007*. Dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências, Brasília, 2007a. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=434908&filenome=PL+133/2007>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 536/2007*. Estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências. Brasília, 2007b. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444885&filenome=PL+536/2007>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 888/2007*. Estabelece

procedimento para desconsideração administrativa de atos ou negócios jurídicos, para fins de reconhecimento de relação de emprego e imposição dos tributos, sanções e encargos dela derivados. Brasília, 2007c. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=349533>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201001.136 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Seção de 26 de nov. 2014a.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.704 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 11 de março de 2015a.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1103000.862 da 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 09 de maio de 2013a.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302001.980 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de setembro de 2016b. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 180201.098 da 2ª Turma Especial, Brasília, DF, Sessão de 18 de janeiro de 2012a. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401004.286 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 13 de abril de 2016a.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.309 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 13 de agosto de 2014b.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.495 da

3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 06 de novembro de 2014c.
Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 230201.885 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 20 de junho de 2012b.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.200 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 16 de julho de 2014d.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.344 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 09 de setembro de 2014e.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401004.202 da
4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 08 de março de 2016c.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.729 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 12 de março de 2015b.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.539 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 03 de dezembro de 2014f.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.144 da
3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 13 de maio de 2014g.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2803003.323 da

3ª Turma Especial, Brasília, DF, Sessão de 14 de maio de 2014h. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2302003.214 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 16 de julho de 2014j. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 210100.332 da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 29 de outubro de 2009a. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302001.850 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 23 de outubro de 2013b. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302001.872 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Brasília, DF, Sessão de 27 de novembro de 2012c. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relatório de Gestão do Exercício de 2015. Brasília, 2016e. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-do-exercicio-de-2015-do-carf-versao-final.pdf/view>>. Acesso em 04 jun. 2017.

_____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 107-09.420, Sessão de 25 de Junho de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03 fev. 2017

_____. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 9 de outubro de 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União, Brasília, 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em 02 fev. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 05 jul. 2013.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 05 maio 2017.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 80/2015**. Brasília, 2015c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 jun. 2015d, seção 1, pág. 14. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007#1538536>>. Acesso em 04 jun. 2017.

_____. Poder Executivo. Medida Provisória 685 de 21 de julho de 2015. Institui o

Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jul. 2015e. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 14 abr. 17.

_____. Poder Executivo. Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 ago 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. Presidência da República. Exposição de Motivos da Medida Provisória 66 de 29 ago. 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 ago. 2002b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Senado federal. Projeto de Lei do Senado nº 537, de 2015. Regulamenta o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), com a finalidade de estabelecer regras e procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários. Brasília, 2015f. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122720>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

_____. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 97, de 2013. Estabelece procedimentos para desconconsideração de operações, atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e dá outras providências. Brasília, 2013c. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

_____. Senado Federal. Requerimento nº 146 de 2016. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 10 mar. 2016f. Disponível em:>

<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=16/03/2016&paginaDireta=00274>>. Acesso em 20 maio 2017.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula nº 331. Contrato de Prestação de Serviços. Legalidade. Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011.

Disponível em:

<http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_301_350.html>. Acesso em: 10 maio 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Árvore de apensados e outros documentos da matéria do Projeto de Lei 133 de 2007. Brasília, 2017a. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_arvore_tramitacoes?idProposicao=340670>. Acesso em: 12 abr. 2017.

_____. **PLP 77/1999.** Brasília, 2017b. Disponível em: <

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

CARDOSO, Lais Vieira. Comentários aos Artigos 13 a 19 da MP/66 - Norma Anti-Elisiva. *Universo Jurídico*, Juiz de Fora, ano XI, 05 de mar. de 2007.

Disponível em: <

http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/3289/comentarios_aos_artigos_13_a_19_da_mp66__norma_antielisiva>. Acesso em: 07 jul. 2017.

CASSONE, Vittorio. Norma antievasão fiscal: LC nº 104/2001. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena de maio de 2001, n. 10, Caderno 1. Disponível em:

<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892382>. Acesso em: 14 abr. 2017.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO. Petição Inicial da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2446. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, 2017. Disponível em

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em 04 jun. 2017.

COSTACURTA, Fernando Valente. Norma geral antielisiva, inaplicabilidade ou inconstitucionalidade? 2010. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) -

Universidade Tuiuti do Paraná, Curitiba, 2010. Disponível em:

<<http://www.schellervalente.adv.br/NORMA%20GERAL%20ANTIELISIVA,%20INAPLICABILIDADE%20OU%20NCOSTITUCIONALIDADE.pdf>>. Acesso em: 08 jun. 2013.

ENDEAVOR BRASIL. Simples Nacional: tudo que você precisa saber. São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/tudo-sobre/simples-nacional/>>.

Acesso em 03: mar. 2017.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos: artigo 116, parágrafo único, do CTN. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 5, n. 17, jan. 2003. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm >. Acesso em: 04 jul. 2013.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FONSECA, Pedro Henrique Maciel. A norma geral antielisão tributária: estudo de sua regulamentação no sistema jurídico brasileiro. **Revista dos estudantes de direito da UNB**, nº 9 (2010). Disponível em:
 <<http://www.red.unb.br/index.php/redunb/article/view/7061/5581>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

FRANCO, Adonilson. O controle do Fisco sobre o planejamento tributário no Brasil, mesmo sem fundamentação legal - CTN, Art. 116, parágrafo único nunca foi regulamentado. **Tributário: Revista Digital**, Volume 15, Número 29, dezembro de 2014, ISSN 1676-4404. Disponível em
 <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=301704>. Acesso em: 12 abr. 2017.

FRANCO, Marcus Vinícius Lima. Fraude à lei em matéria tributária. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de Sergipe**, v. 06, abril 2008. Disponível em
 <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/523892>>. Acesso em: 14 maio 17.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Estudo do Direito**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

GOUVEA, Alex Lamy de. **Entre a verdade e a aparência: a dissimulação nos negócios jurídicos**. 2010, 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010. Disponível em:
 <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/entre-verdade-e-apar%C3%A7%C3%A3o-nos-neg%C3%B3cios-jur%C3%ADdicos> >. Acesso em: 14 maio 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOPES, Mariana Souza. **A inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma geral antielisiva**. 2013, 31f. Monografia (Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <
http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf>. Acesso em: 03 maio 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica - parecer. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 119, ago/2005. p. 120-134. Disponível em

<<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00589>>. Acesso em 16 abr. 2017.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal: limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.abr. 2003, p. 11-17. Disponível em:< <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf> >. Acesso em: 16 abr. 2017.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração.** 2010. 225 f. Tese (Doutorado em Direito Econômicos e Financeiro Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010. Disponível em:< <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07122010-084143/pt-br.php>>. Acesso em 10 fev. 2017.

OLIVEIRA, Nilo Junior de. Elisão, Evasão e Planejamento Tributário. *Revista Científica Integrada UNAERP Campus Guarujá*, n. 4, 2014. Disponível em < <http://www.unaerp.br/revista-cientifica-integrada/edicoes-anteriores/edicao-n-4-2014-1-1/1499-433-1508-1-sm/file>>. Acesso em 16 abr. 2017.

POLÍCIA FEDERAL. **PF deflagra 8ª fase da Operação Zelotes em 3 estados.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2016/12/pf-deflagra-8a-fase-da-operacao-zelotes-em-3-estados>>. Acesso em 04 jun. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Em nota, Receita esclarece regulamentação da norma antielisão.** Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2002/novembro/08112002.htm>>. Acesso em: 08 jun. 2013.

_____. **Nota sobre a Medida Provisória nº 685.** Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>>. Acesso em: 14 abr 2017.

_____. **O que é o Simples Nacional?** Brasília, 2017. Disponível em: < <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> >. Acesso em: 01 mar. 2017.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais...** Brasília: ESAF, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2013.

SENADO FEDERAL. **Atividade Legislativa. Projeto de Lei do Senado nº 97, de 2013.** Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843>>. Acesso em 20 mar. 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 23. ed. São

Paulo: Cortez, 2007.

SOUZA, Cristiano Silvestrin de. **A Prova no Procedimento Administrativo Fiscal. Conteúdo Jurídico**, Brasília: 26 dez. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51805&seo=1>>. Acesso em: 08 abr. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Acompanhamento Processual da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1930159#>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal**. São Paulo: Elsevier, 2013.

VASCONCELLOS, Roberto (Coord.). **Estudos avançados de Direito Tributário. Tributação Internacional: Normas antielisivas e operações internacionais**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1997.