

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

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

**MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO**

**LEANDRO SCHUCH PALMEIRO**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2012**

# **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – INTERPRETAÇÃO E FINALIDADE DA NORMA**

por

**Leandro Schuch Palmeiro**

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

**Orientador Prof. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2012**

Aos meus pais, José Luiz e Nayana, irmãos, Bernardo e Lourenço, e a minha namorada, Sabrina, que, com muito entusiasmo e compreensão, sempre me apoiaram em todas as etapas da minha vida.

## **RESUMO**

Monografia de Graduação  
Curso de Direito  
Universidade Federal de Santa Maria

### **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – INTERPRETAÇÃO E FINALIDADE DA NORMA**

Autor: Leandro Schuch Palmeiro

Orientador: Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan

Data e Local da Defesa Santa Maria, 21 de dezembro de 2012.

O presente trabalho tem por escopo o estudo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e seus efeitos sobre o planejamento tributário. Introduzido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar nº 104/2001, o dispositivo em comento trouxe uma série de dúvidas quanto ao seu alcance e a sua finalidade. T tamanha é a controvérsia que se tem que até hoje não se chegou a um consenso sobre a matéria, gerando insegurança jurídica por parte dos contribuintes. Desta forma, este trabalho buscou apresentar qual interpretação deve ser dada ao dispositivo, e até que ponto os atos e negócios jurídicos podem ser desconsiderados pela administração pública. Assim, enfrentou-se o tema partindo da análise dos institutos jurídicos constantes na norma, e suas respectivas relações com outros ramos do direito, principalmente com o direito civil, donde diversos conceitos migraram. Após, se analisou o sistema tributário constitucional, a fim de se compreender a matéria como um todo. Nesta vereda, analisou-se conceitos intimamente relacionados com o tema, tais quais elisão fiscal, entendida neste trabalho como sinônimo de planejamento tributário, bem como a teoria econômica do direito tributário. Por fim, realizou-se uma análise dos mais diversos entendimentos já esposados pela doutrina acerca do tema, a fim de verificar possíveis soluções ao impasse.

Palavras-Chaves: direito tributário; planejamento tributário; elisão fiscal; legalidade.

## **ABSTRACT**

Graduation Monograph  
Law School  
Federal University of Santa Maria

### **TAX PLANNING AND SINGLE PARAGRAPH OF ARTICLE 116 OF THE NATIONAL TAX CODE - INTERPRETATION AND PURPOSE OF THE STANDARD**

Author: Leandro Schuch Palmeiro

Adviser: Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 21, 2012.

The scope of this work is the study of the sole paragraph of article 116 of the National Tax Code and its effects on tax planning. Introduced the national laws by Complementary Law No. 104/2001, the device under discussion brought a series of questions about its scope and purpose. Such is the controversy that has so far not reached a consensus on the matter, creating legal uncertainty for taxpayers. Thus, this paper aimed to present what interpretation should be given to the device, and the extent to which the acts and legal transactions may be disregarded by the government. So, faced the issue based on analysis of legal institutions listed in the standard, and their relations with other branches of the law, primarily civil law, where several concepts migrated. After, we analyzed the constitutional tax system in order to understand the subject as a whole. On this path, we analyzed concepts closely related to the theme, which such tax avoidance, understood here as a synonym for tax planning, as well as the economic theory of taxation law. Finally, we carried out an analysis of the diverse understandings already espoused the doctrine on the subject in order to identify possible solutions to the impasse.

Key-Words: tax law; tax planning; tax avoidance; legality.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	07
<b>1 INVESTIGAÇÃO DOS INSTITUTOS JURÍDICOS CONSTANTES DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	11
<b>1.1 Atos ou negócios jurídicos</b> .....	13
<b>1.2 Fato gerador da obrigação tributária</b> .....	15
<b>1.3 Simulação e dissimulação</b> .....	17
1.3.1 O sentido aplicado pela doutrina do direito civil.....	19
1.3.2 Simulação e dissimulação no Código Tributário Nacional.....	22
1.3.3 Simulação e dissimulação na visão dos tribunais administrativos.....	23
1.3.4 Simulação e dissimulação na visão dos tribunais judiciais.....	26
<b>1.4 Observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária...</b>	28
<b>2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO</b> .....	30
<b>2.1 Do princípio da legalidade</b> .....	30
<b>2.2 Do princípio da capacidade contributiva</b> .....	32
<b>2.3 Do planejamento tributário</b> .....	33
<b>2.4 Conceitos relacionados ao tema</b> .....	34
2.4.1 Elisão e evasão fiscal.....	34
2.4.2 Interpretação econômica do direito tributário.....	38
2.4.2.1 Interpretação econômica do direito tributário no direito brasileiro.....	41
<b>2.5 A interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional segundo a doutrina</b> .....	45
2.5.1 Constitucionalidade como norma antielisiva.....	46
2.5.2 Inconstitucionalidade como norma antielisiva.....	48
2.5.3 Nem inconstitucionalidade nem norma antielisão.....	49
<b>CONCLUSÃO</b> .....	51
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	55

## INTRODUÇÃO

Pagar impostos ou, juridicamente mais apropriado, tributos, é algo considerado tão ruim pela sociedade que desde os primórdios o homem tenta se desincumbir desta obrigação.

Já se diz até, que a evasão fiscal é a irmã gêmea do tributo, visto que junto com ele surge e com ele coabita nos mais diversos sistemas tributários do mundo.

Assim sempre foi no decorrer da história da humanidade; assim ainda é. Cita-se, a mero título ilustrativo, os santos de pau oco à época da inconfidência mineira ou os olhares desconfiados, já em Roma Antiga, que eram dirigidos aos fiscais do Estado.

Ocorre que se antigamente a exigência de tributos era, principalmente, muito mais para satisfazer os caprichos da corte do que as reais necessidades do povo, tem-se que hoje a situação é muito diferente.

No Brasil, atualmente, vive-se em um Estado Democrático de Direito, o qual tem, como principal função, o comprometimento com as necessidades da população. Investir em educação, saúde e serviços que se revertam no bem estar das pessoas é o objetivo do Estado e promessa de todos os governantes.

Entretanto, tais objetivos são onerosos e para mantê-los é imperioso que a Fazenda Pública adquira recursos financeiros, tal como previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. E a melhor forma de obter tais recursos é através da tributação. Note-se, com isso, que a exação sobre o patrimônio privado é um dos, se não o principal, sustentáculo de um Estado Democrático de Direito.

Logo, as questões tributárias constantemente estão em destaque no cenário nacional. Mas ao mesmo tempo em que a Fazenda necessita arrecadar tributos para a consecução dos fins que um Estado Democrático de Direito exige, não se pode ignorar que a mesma Constituição que estipulou este Estado também abarcou uma série de princípios norteadores da segurança jurídica no que diz respeito à tributação, justamente com o escopo de garanti-lo.

Por isso, tem-se que qualquer forma de tributação deve estar albergada pelo princípio da legalidade, sem a qual a conduta do ente público incorreria em sério desrespeito ao ordenamento jurídico pátrio.

Não obstante, tem-se também que é impossível a qualquer sistema legal

prever todas as hipóteses de incidência de determinada norma. Para contornar tal problemática, o ordenamento jurídico utiliza-se de preceitos gerais que visam coibir condutas ilícitas por parte dos jurisdicionados.

Nessa vereda, editou-se a Lei Complementar nº 104/2001, a qual introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo objetivo se constitui em “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito”, conforme mensagem 1.459/1999 do Presidente da República.

Tal norma permite a Fazenda Pública desconsiderar atos ou negócios 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.

Ocorre que, ao se adentrar no ramo do direito tributário, a questão torna-se tormentosa, tendo em vista a rigidez das regras jurídicas concernentes à tributação, todas em grande parte representadas pelo princípio da legalidade. Se não bastasse tal ressalva, percebe-se da simples leitura do referido dispositivo que a norma de 2001 é, no mínimo, ampla e genérica, podendo ensejar atitudes arbitrárias por parte da administração pública, na ânsia de se arrecadar cada vez mais.

Tanto isto é verdade que já na fase legislativa não se tinha muita clareza acerca da interpretação e do alcance a ser dado pela norma. O projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que deu origem à Lei Complementar nº 104/2001, trazia a seguinte justificativa com relação à inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional:

A inclusão do parágrafo único do artigo 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.

Já o Deputado Antônio Cambraia, se manifestou da seguinte forma:

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



interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal

No Senado, o seguinte parecer foi exarado a respeito do tema:

Aperfeiçoamento dos mais importantes é o introduzido no art. 116, que permite à autoridade fiscal trazer para as malhas da tributação as operações efetuadas com vício de simulação. Trata-se, no caso, de coibir o que em direito se denomina de abuso de forma jurídica. (...) Importante salientar que o dispositivo ora em deliberação não será auto-aplicável, pois dependerá de lei integrativa para que se fixem os limites da prerrogativa conferida à Administração Fiscal

E segundo as autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, estaria consubstanciada a norma geral antielisão, instrumento de que necessitava o Fisco para coibir a prática de elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação<sup>1</sup>.

Diante de tais posicionamentos, verifica-se que o objetivo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ora seria ser uma verdadeira norma geral antielisão, ora seria combater as operações efetuadas com o vício da simulação. Por mais que as manifestações do legislador não tenham peso de lei, as colocações acima transcritas já demonstram tamanha controvérsia que circunda o tema.

E, após a edição, como se verificará no presente estudo, a polêmica não acabou; muito pelo contrário. A questão suscitou e ainda suscita varias dúvidas, sem nunca se ter chegado a um consenso. Prova disso são os mais variados entendimentos doutrinários dentre os mais renomados autores tributaristas nacionais.

Nesta seara, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n. 2446, de 17 de abril de 2001), requerendo a declaração liminar da inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por entender que o dispositivo objetiva eliminar a possibilidade dos contribuintes fazerem planejamento tributário legítimo, ensejando a possibilidade de o Fisco utilizar a interpretação econômica em direito tributário. A ADI sustenta que houve violação do princípio constitucional da legalidade, além de

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 130.

se ensejar a tributação por analogia.<sup>2</sup>

Ainda não houve decisão final da ADI n. 2446, mas o Supremo Tribunal Federal – STF já negou o pedido liminar.

Ante o exposto, tem-se que estudar a finalidade, e por consequência o respectivo alcance e conteúdo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, é fulcral para a compreensão da matéria e a boa aplicação da regra.

---

<sup>2</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional.** 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009.

# 1 INVESTIGAÇÃO DOS INSTITUTOS JURÍDICOS CONSTANTES DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para uma melhor compreensão do tema, será explorado neste capítulo o conceito dos institutos jurídicos constantes no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, assim redigido<sup>3</sup>:

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.

Antes, porém, cabe ressaltar que o Código Tributário Nacional possui poucas normas específicas sobre interpretação da legislação tributária. A razão de assim ser é que o direito é uno, e as regras estudadas pela hermenêutica jurídica valem para todo o ordenamento jurídico.

Especificamente o Código Tributário Nacional trata de situações pontuais, determinando por vezes métodos ou critérios a serem aplicados de forma cogente para a análise de determinados institutos próprios da disciplina tributária, ou de institutos de outros ramos do direito que se relacionam com ela.

No que diz respeito ao parágrafo único do artigo 116, percebe-se de uma leitura mais atenta que ele se apropria de diversos conceitos do direito civil. Só que o direito civil, privatista, raciocina de maneira diferente do direito tributário, publicista.

No direito público, impera a supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público. Já no direito privado, as partes buscam interesses particulares, que são, em sua maioria, disponíveis, devendo ser tratadas de maneira igual pela lei; também não há, via de regra, supremacia de interesses<sup>4</sup>. Nesse contexto, podem surgir complicações nos casos em que as normas tributárias se utilizam de institutos jurídicos de direito privado para definir atribuições de ordem pública.

Cita-se, como exemplo, o artigo 156, inciso II, da Constituição da República

---

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

<sup>4</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Parte Geral**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A. 2004. p. 87-92

Federativa do Brasil de 1988, que atribui competência para que os Municípios instituíam o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, assim redigido<sup>5</sup>:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Nota-se que se trata de uma norma que define e limita a competência tributária municipal, que, no entanto, é redigida do início ao fim utilizando-se de institutos jurídicos típicos do direito privado, mais especificamente do ramo civilístico. Diante do já exarado conflito existente entre os ramos do direito público e do direito privado, poder-se-ia, em um primeiro momento, ter-se dúvida sob qual enfoque o dispositivo deveria ser interpretado.

Justamente para sanar eventuais antinomias são criadas normas gerais de interpretação, possibilitando à hermenêutica jurídica resolver casos como estes, bem como também possibilitando a respectiva equalização entre os ramos publicistas e privatistas do direito, a fim de que se mantenha a unidade e coerência do ordenamento jurídico.

E sempre que se tratar de resolver antinomias existentes entre direito tributário e direito civil, a norma a ser invocada é a constante no artigo 109 do Código Tributário Nacional, que trata pontualmente sobre a interpretação a ser dada a institutos jurídicos de outros ramos do direito inseridos no Código Tributário Nacional, assim redigida: “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 9 jun. 2012.

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e

Retomando o caso do ITBI, de posse do que preceitua o artigo 109 do CTN, Ricardo Alexandre explica que<sup>7</sup>:

É o direito privado que estuda a propriedade e os seus meios de transferência, define o que é ato oneroso, o que são direitos reais, o que são bens imóveis por natureza ou por acessão física, enumera e regula os direitos reais sobre imóveis, os direitos de garantia, os casos de cessão de direito, enfim, todos os institutos citados no dispositivo transcrito são objeto de estudo do direito privado (direito civil).

(...)

Em outras palavras, se o intérprete quer entender o significado de propriedade para interpretar a regra que atribui ao Município a competência para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, art. 156, I), deve procurar os compêndios de direito civil.

Do mesmo modo que se deve buscar os compêndios de direito civil para entender o significado de propriedade para interpretar a regra que atribui ao Município a competência para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, também se deve perquirir nos manuais civis as regras de interpretação de institutos jurídicos constantes do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional tipicamente civis.

Por isso os conceitos de atos e negócios jurídicos e dissimulação contidos no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional serão tratados sempre à luz do direito civil no presente estudo.

## 1.1 Atos ou negócios jurídicos

Segundo a classificação de Marcos Bernardes de Mello, atos e negócios jurídicos são espécies de ato jurídico. Por isso a divisão feita pelo autor entre ato jurídico *lato sensu* e ato jurídico *stricto sensu*.<sup>8</sup>

Ato jurídico *lato sensu* é “o fato jurídico cujo suporte tenha como cerne uma exteriorização consciente de vontade, que tenha por objeto obter um resultado juridicamente protegido ou não proibido e possível”<sup>9</sup>.

Logo, o autor define como constituintes essenciais à caracterização do ato

---

institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 272.

<sup>8</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p 138 – 150.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 138.

jurídico os seguintes elementos<sup>10</sup>:

- (i) um ato humano volitivo, isto é, uma conduta que represente uma exteriorização de vontade, mediante simples manifestação ou declaração, conforme a espécie, que constitua uma conduta juridicamente relevante e, por isso, prevista como suporte fático de norma jurídica;
- (ii) que haja consciência dessa exteriorização de vontade, quer dizer, que a pessoa que manifesta ou declara a vontade o faça com o intuito de realizar aquela conduta juridicamente relevante;
- (iii) que esse ato se dirija à obtenção de um resultado que seja protegido ou, pelo menos, não proibido (= permitido) pelo direito, e possível.

Assim, o direito ao regulamentar os atos humanos que têm na vontade o seu elemento nuclear, quando os não veda ou os declara vedáveis pela atuação das próprias pessoas, permite-os, mas, ou os recebe em um certo sentido, portanto, sem escolha de categoria jurídica, e com efeitos preestabelecidos e inalteráveis pela vontade dos interessados, ou outorga às pessoas liberdade para auto-regrar seus interesses. Neste último caso, permite a escolha de categorias jurídicas, de acordo com as suas conveniências, possibilitando a estruturação do conteúdo eficaz das relações jurídicas decorrentes.<sup>11</sup>

Tem-se, então, a diferenciação entre ato jurídico *stricto sensu* e negócio jurídico. Para Gonçalves, no ato jurídico em sentido estrito o efeito da manifestação da vontade está predeterminado na lei, enquanto que no negócio jurídico a ação humana visa diretamente alcançar um fim prático permitido na lei, dentre a multiplicidade de efeitos possíveis.<sup>12</sup>

Em consonância com o que prescreve o parágrafo único do Código Tributário Nacional, quando se menciona ato jurídico tem-se que se trata de ato jurídico *stricto sensu*, eis que, logo a seguir, o dispositivo já trata de incluir o negócio jurídico dentre os fatos jurídicos passíveis de serem desconsiderados em virtude de dissimulação.

Exemplificando, configura-se, por exemplo, na seara tributária, ato jurídico *stricto sensu* a construção de filial de empresa em determinada cidade, a qual possui alíquota de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS mais benéfica. A escolha da cidade não tem por intenção provocar efeitos jurídicos; trata-

---

<sup>10</sup> Ibid., p. 138 – 150.

<sup>11</sup> Ibid., p. 148.

<sup>12</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Volume 01.** 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p.278.

se, tão somente, de um ato que tem por fim viabilizar o desenvolvimento da atividade econômica da empresa em questão. Ocorre que, para fins tributários, os efeitos são relevantes, já que a empresa será onerada com alíquota menor de ISS em virtude de sua filial estar situada em cidade cuja lei beneficia os prestadores de serviço ali situados.<sup>13</sup>

Já no que diz respeito a negócio jurídico, pode-se citar a constituição de uma sociedade em conta de participação, visto que o sócio ostensivo responderá pela sociedade constituída.

Tanto um quanto outro, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, podem ser desconsiderados se praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

## 1.2 Fato gerador da obrigação tributária

Segundo o Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, enquanto que o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”<sup>14</sup>.

Já o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é trazido pelo artigo 116 do mesmo diploma legal, assim redigido:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:  
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;  
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Analisando-se essas definições, Hugo de Brito Machado sustenta que situação significa fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Significa

---

<sup>13</sup> HAGA, Adriano Keith Yjichi. **Interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - Planejamento tributário e finalidade da norma**. 2009. 48f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2009. p. 10.

<sup>14</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Definida em lei, por sua vez, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Por fim, suficiente significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita em lei.<sup>15</sup>

Para o autor, se interpretado o dispositivo de forma mais ampla, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estaria o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional em flagrante conflito com o princípio da legalidade e em aberta contradição com a norma constante do próprio art. 116, *caput*, inciso I, do Código Tributário Nacional.<sup>16</sup>

Em sentido oposto, Alberto Xavier entende que o legislador acertou a redação da norma<sup>17</sup>:

Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.

Apercebe-se que o tema é, no mínimo, controverso. Da mesma norma faz-se leituras completamente diferentes, ensejando entendimentos contraditórios acerca da aplicação da regra. Por isso tais questões serão melhores analisadas no capítulo

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 126.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 114.

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em direito fiscal. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, 1973 *apud* CRISTINA, Lino Ventorim. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 160.



dois do presente estudo, momento em que se aprofundará a matéria.

### 1.3 Simulação e dissimulação

Apesar da literalidade da redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional utilizar o termo dissimulação para que a autoridade administrativa possa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, é impossível analisar a matéria sem ter em mente outro instituto do direito civil, qual seja, a simulação.

Isso porque simulação e dissimulação são conceitos tão próximos que até mesmo os dicionários da língua portuguesa possuem dificuldade em diferenciá-los.

Veja-se o que diz o dicionário Houaiss da língua portuguesa a respeito de ambos os conceitos<sup>18</sup>:

Simulação s.f.(sXV) 1 falta de correspondência com a verdade; fingimento, disfarce, dissimulação [a preocupação dele era pura s.] 2 caráter do que carece de sinceridade; hipocrisia, impostura, falsidade 3 imitação do funcionamento de um processo por meio do funcionamento de outro 4 teste, experiência ou ensaio em que se reproduz artificialmente uma situação, ou as condições reais de um meio, fenômeno etc., freq. Realizado com modelos 5 JUR declaração fictícia da vontade de uma ou ambas as partes, visando fugir de determinado imperativo legal 6 PSIC manifestação exterior que tende a exagerar perturbações somáticas ou psíquicas \* ETIM lat. Simulatio,ōnis 'id.' \* SIN/VAR ver sinonímia de dissimulação e fingimento \* ANT sinceridade, verdade

Dissimulação s.f.(sXV) 1 ação ou resultado de dissimular(-se) 2 ocultação, por um indivíduo, de suas verdadeiras intenções e sentimentos; hipocrisia, fingimento \* d. Jurisprudencial JUR ação ou efeito de se dar à coisa ou ao ato ilícito uma falsa aparência de correção e normalidade, para intencional e astuciosamente desfigurar o ato jurídico \* ETIM lat. Dissimulatio,ōnis 'dissimulação, disfarce, fingimento, ironia (t. de retórica), negligência, descuido' \* SIN/VAR contrassinal, disfarce, dissímulo, embuço, encobrimento, escondedura, espécie, fuco, impostura, imposturia, jesuitismo, malícia, ocultação, palição, paliativo, simulação, simulacro, socapa; ver tb. Sinonímia de ardil e fingimento \* ANT ver antonímia de ardil

Percebe-se que ambas as palavras chegam a ser tratadas como sinônimas, em virtude de tamanha semelhança que possuem. E esta confusão não é exclusiva dos dicionários de língua portuguesa brasileiros, o que demonstra que a confusão é muito mais de ordem semântica do que etimológica.

---

<sup>18</sup>HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. p. 696 – 1747.

Outrossim, o que prescreve o Dicionário Português de Língua Portuguesa 2006<sup>19</sup>:

Simulação s.f. 1 acto ou efeito de simular; 2 fingimento; 3 disfarce; 4 diferença entre a vontade e a declaração, estabelecida por acordo entre as partes, com o intuito de enganar terceiros; 5 manifestação voluntária, na maior parte dos casos com finalidade utilitária, de perturbações que se assemelham mais ou menos aos sintomas de uma doença; 6 MATEMÁTICA representação de um sistema ou de um processo por um modelo estatístico com que se trabalha, como se se tratasse desse sistema ou processo, para investigar os seus efeitos (Do lat. Simulatiōne-, <<id.>>)

Dissimulação s.f. 1 acto ou efeito de dissimular; 2 fingimento; disfarce; 3 ocultação (Do lat. Dissimulatiōne-, <<id.>>)

Apesar de não ser tão incisivo ao conceituar o termo dissimulação, percebe-se que o dicionário português trata, em um primeiro momento, de diferenciar os dois conceitos pela forma verbal. Entretanto, ao se analisar as respectivas formas verbais, percebe-se novamente a sutileza entre as diferenças existentes entre as expressões.

Dissimular significa ocultar com astúcia, fingir, encobrir, fazer parecer diferente, calar, atenuar o efeito de, enquanto simular significa fazer parecer real (o que não é), fingir, aparentar, disfarçar, fazer crer.<sup>20</sup>

Nota-se que se se ficasse apenas com a literalidade das palavras a diferenciação entre ambas seria de grande dificuldade, eis que nossos mais renomados estudiosos da língua portuguesa ora as colocam em pé de igualdade, utilizando-as como sinônimas, ora as diferenciam. Entretanto, o direito não pode conviver com tais imprecisões, eis que as interpretações e decisões devem ser, ao menos em tese, uniformes para todos os jurisdicionados.

Por isso, analisar o que a lei e a doutrina civilista dizem a respeito do assunto, bem como de que forma a jurisprudência trata a matéria, é de suma importância para a boa compreensão destes institutos jurídicos, porque mesmo apesar de toda imprecisão terminológica existente entre as expressões, nada impede que o direito dê a sua interpretação.

Para tanto, nada melhor do que começar pelo ramo civilístico, eis que foi aí que originariamente estes conceitos jurídicos surgiram.

---

<sup>19</sup> **Dicionário da Língua Portuguesa 2006.** Porto: Porto Editora, 2006. p. 568 – 1545.

<sup>20</sup> **Dicionário da Língua Portuguesa 2006.** Porto: Porto Editora, 2006..p. 568 – 1545.

### 1.3.1 O sentido aplicado pela doutrina do direito civil

O Código Civil de 2002 passou a tratar a simulação como hipótese de nulidade do negócio jurídico, deixando de considerá-la ao lado dos demais vícios de consentimento, como se conceituava na Consolidação das Leis Cíveis de Teixeira de Freitas e no Código Civil de 1916.

Não há na simulação um vício de consentimento porque o querer do agente tem em mira, efetivamente, o resultado que a declaração procura realizar ou conseguir. Mas há um vício grave no ato, positivado na desconformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal, em relação ao resultado daquela ou em razão da técnica de sua realização. Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas, que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir.<sup>21</sup>

Em seu artigo 167, o Código Civil de 2002 aborda a matéria do seguinte modo: “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”<sup>22</sup>. Vê-se, então, que ao contrário dos dicionários de língua portuguesa, o legislador foi mais incisivo no que diz respeito a diferenciação entre os dois institutos. Pelo menos para a legislação pátria, simulação e dissimulação não se confundem.

Isto porque, na simulação “faz-se parecer verdadeiro o que não existe. Provoca-se uma crença falsa de algo irreal. Na dissimulação, ao contrário, oculta-se o verdadeiro, ou aquilo que se quis constituir, apresentando-se com um aspecto dissociado do verídico.”<sup>23</sup>

Tanto é verdade que grande parte da doutrina civilista diferencia duas espécies de simulação, quais sejam: simulação absoluta e simulação relativa.

Na lição de Silvio Rodrigues<sup>24</sup>, a simulação relativa caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente para esconder um outro negócio que se pretende dissimular. Enquanto que na simulação absoluta o objetivo é unicamente fingir uma relação jurídica que nada

---

<sup>21</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil. Vol. 1. Introdução ao direito civil. Teoria geral de direito civil.** 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 636.

<sup>22</sup> BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>23</sup> RIZZARDO, Arnaldo. **Parte Geral do Código Civil.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 533.

<sup>24</sup> RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil Parte Geral. Volume I.** 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 295.

encobre.

No mesmo sentido, é o entendimento de Maria Helena Diniz<sup>25</sup>:

Simulação absoluta: Ter-se-á simulação absoluta quando a declaração enganosa da vontade exprime um negócio jurídico bilateral ou unilateral, não havendo intenção de realizar negócio algum. P. ex.: é o caso da emissão de títulos de crédito, que não representam qualquer negócio, feito pelo marido antes da separação judicial para lesar a mulher na partilha de bens.

Simulação relativa: A simulação relativa é a que resulta no intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada. Ocorrerá sempre que alguém, sob a aparência de um negócio fictício, realizar outro que é o verdadeiro, diverso, no todo ou em parte, do primeiro, com o escopo de prejudicar terceiro. Apresentam-se dois contratos: um real e outro aparente. Os contratantes visam ocultar de terceiros o contrato real, que é o querido por eles. O enunciado n. 153 do Conselho de Justiça Federal (aprovado na III Jornada de Direito Civil) assim dispõe: “Na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros”. E pelo Enunciado n. 293 do CJF (aprovado na IV Jornada de Direito Civil): “Na simulação relativa, o aproveitamento do negócio jurídico dissimulado não decorre tão-somente do afastamento do negócio jurídico simulado, mas do necessário preenchimento de todos os requisitos substanciais e formais de validade daquele”.

Fica claro, então, da simples leitura do dispositivo e da interpretação dada por Silvio Rodrigues e por Maria Helena Diniz que simulação é um conceito mais amplo do que dissimulação, e com ele não se confunde. E é justamente por isso que existem as duas espécies de simulação.

Uma trata de um negócio apenas aparente enquanto na verdade não há negócio algum sendo celebrado, qual seja, simulação absoluta, enquanto que na outra também se tem um negócio aparente, mas por trás deste há um negócio diverso.

Outra diferença existente entre simulação e dissimulação é quanto aos seus respectivos efeitos.

Em caso de simulação absoluta, fulmina-se de invalidade todo o ato; caso se trate de simulação relativa, declara-se a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, subsistindo o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.<sup>26</sup>

Daí a importância de se distinguir os dois institutos, porque no caso de simulação relativa “a lei determina que apesar de nulo o negócio simulado,

---

<sup>25</sup> DINIZ, Maria Helena. Da Invalidade do Negócio Jurídico. In: SILVA Regina Beatriz Tavares da Silva (coord.) **Código Civil Comentado**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 154.

<sup>26</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo Filho. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral. Volume I**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 373.

subsistirá o dissimulado se válido for na substância e na forma”<sup>27</sup>

Isto ocorre, segundo o entendimento de Marcos Bernardes de Mello porque<sup>28</sup>:

a questão de ser absoluta ou relativa a simulação tem repercussão significativa quanto à existência ou inexistência do negócio jurídico. A simulação absoluta, conforme anotamos acima, conduz à inexistência do negócio jurídico, por falta de elemento essencial à formação do fato jurídico (= manifestação consciente de vontade), donde não haver por que falar de negócio jurídico nulo. O que inexistente não pode ser qualificado. Quando se trata de simulação relativa, diferentemente, existe negócio jurídico que somente será nulo, em sentido próprio, se não se puder dar efetividade ao ato dissimulado que, porventura, houver. A extravasão elimina a nulidade do negócio jurídico, de modo que somente há negócio jurídico nulo quando não é possível salvar o ato dissimulado. Pela extravasão apenas ocorre a desconsideração do ato simulado, para considerar-se o ato dissimulado.

Diante do exposto no presente subcapítulo, tem-se que, para o ramo civilista do direito, simulação é um conceito mais amplo que dissimulação, inclusive abrangendo-o. Porque, e conforme já tratado, o ato dissimulado pressupõe um ato simulado, pois sem o qual não existiria.

Pode-se dizer, e a exceção dos casos de simulação absoluta, que toda simulação contém um ato dissimulado. Contextualizando estes conceitos com o que dispõe a lei tributária, tem-se que atentar ao que preceitua o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

O supracitado artigo estipula que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, para definir ou limitar competências tributárias<sup>29</sup>. Ou seja, no momento da aplicação da legislação tributária, não se pode nunca se desincumbir do que prescreve o direito civil acerca dos institutos jurídicos da simulação e dissimulação.

Desse modo, faz-se necessário analisar como o Código Tributário Nacional aborda a matéria, e como ela pode e deve ser aplicada em consonância com o que dispõe a legislação civil.

---

<sup>27</sup> TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República. Volume I. Parte Geral e Obrigações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 317 – 318.

<sup>28</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 170 – 171.

<sup>29</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

### 1.3.2 Simulação e dissimulação no Código Tributário Nacional

Há dois artigos que abordam a matéria no Código Tributário Nacional, quais sejam, o artigo 116, parágrafo único, e o artigo 149, inciso VII.

Estão redigidos da seguinte forma<sup>30</sup>:

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.

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;

Vê-se, e ao contrário do que dispõe o Código Civil de 2002, que o Código Tributário Nacional optou por abordar os institutos jurídicos da simulação e dissimulação de forma isolada. Os dois artigos estão distantes um do outro, dificultando a compreensão e a sistemática existente entre os dois institutos jurídicos.

Contudo, há que se ter sempre em mente o que preceitua o artigo 109 do Código Tributário Nacional, que, como norma interpretativa do direito tributário que é, define que “os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”<sup>31</sup>.

Ou seja, por mais que o Código Tributário Nacional quisesse tratar simulação e dissimulação como institutos diametralmente opostos, permitindo em razão da segunda a desconsideração de atos lícitos em virtude de suposta dissimulação da ocorrência de fato gerador de tributo, tal possibilidade restaria afastada pelas regras do direito civil.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

<sup>31</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

Nesse sentido, Luciano Amaro defende que o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado são delineados por suas próprias regras, e que conforme configurado em seu setor de origem é que o instituto adentra na área tributária<sup>32</sup>.

Em virtude disso, não pode o interprete da norma dar significação diferente a institutos privados na hora de se aplicar a lei tributária. Logo, para Gilberto de Ulhôa Canto formas lícitas previstas no ramo do direito civil não poderiam ser consideradas abusivas pelo direito tributário, não havendo o que se falar, então, em descon sideração de atos ou negócios jurídicos nestes casos.

Nos dizeres do autor<sup>33</sup>:

Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de Direito Privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum Agente da Administração Pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que efetivamente disse.

Assim, a autoridade administrativa somente poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos quando estes estiverem eivados de vicio. No espectro de abrangência do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, isto significa dizer eivados de simulação.

### 1.3.3 Simulação e dissimulação na visão dos tribunais administrativos

Na esfera administrativa, os tribunais vêm se manifestando no sentido aplicado pelo direito civil ao instituto da simulação. De diversas decisões, percebe-se que dissimulação é tratada como a contraparte da simulação relativa, podendo ensejar a descon sideração dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Como exemplo, estas decisões:

DECADÊNCIA – SIMULAÇÃO – Nos casos em que comprovada a simulação relativa, correta a aplicação da penalidade qualificada. A contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado. Não mais se antecipa a contagem para a data da entrega da declaração, tendo em vista que a mesma constitui-se mero cumprimento de obrigação acessória, não

---

<sup>32</sup>AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 214.

<sup>33</sup>CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 215.

se tratando, portanto, de medida indispensável ao lançamento. OPERAÇÃO ÁGIO – SIMULAÇÃO RELATIVA – As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação de ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital. MULTA ISOLADA – A falta de recolhimento de antecipações impõe a exigência de multa isolada. Em face da retroatividade benigna, fica reduzido o percentual para 50%. Arguição de decadência rejeitada. Recurso voluntário parcialmente provido.<sup>34</sup>

Neste julgado, fez-se expressa menção ao termo simulação relativa, observando-se, ao fim, que o ato dissimulado deveria prevalecer sobre o simulado, uma vez que o propósito do mesmo teria sido unicamente evitar a incidência de ganho de capital.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso não provido.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou que comprovada a simulação relativa é cabível a aplicação de multa.** 1ª Câmara. Acórdão 101-96087. Relator Mário Junqueira Franco Júnior. 27 de março de 2007. Disponível em: <<http://161.148.1.141/dominio/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/7a3ae62a30190eb9032572b3001dd9cc?OpenDocument>> Acesso em 10 out. 2012.

<sup>35</sup> BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, verdadeira alienação de participação societária.** 1ª Câmara. Acórdão nº 101-94.771. Relatora Sandra Maria Faroni. 24 de maio de 2006. Disponível em: <<http://161.148.1.141/dominio/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/3b51503feeba0738325717e00839912?OpenDocument>> Acesso em 10 out. 2012.



Aqui, novamente tem-se menção ao termo simulação relativa, desconsiderando-se novamente os atos simulados para que se tributasse os atos dissimulados, uma vez que estavam alheios às finalidades dos institutos utilizados. E no julgado seguinte, define-se simulação como o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO. Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. MULTA AGRAVADA – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96. LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso provido parcialmente.<sup>36</sup>

Dos três julgados colacionados, percebe-se que o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes foi sempre de que o ato dissimulado deveria prevalecer sobre a mera utilização das formas, quando utilizadas com o único escopo de escapar da tributação. Isto unicamente porque não se ignora que há discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade.

---

<sup>36</sup> BRASIL.Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.** 1ª Câmara. Acórdão nº 101-94.771. Relator: Valmir Sandri. 11 de novembro de 2004. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdae032566f7006e567c/fcd5fa23ba90771e03256f4b0002a565?OpenDocument>> Acesso em: 10 out 2012.

### 1.3.4 Simulação e dissimulação na visão dos tribunais judiciais

Os tribunais judiciais também entendem que os atos simulados podem ser desconsiderados. Mesmo não utilizando muitas vezes a expressão dissimular, verifica-se que o vocábulo simulação é muitas vezes utilizado na vereda desse sentido.

PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS. SIMULAÇÃO. 1. Reconhece-se a omissão no acórdão embargado, pois a legislação mencionada no julgado não foi apreciada à luz dos fatos narrados na inicial. 2. A fiscalização, amparada em inúmeros indícios, desconsiderou a operação de incorporação, por entender que houve negócio jurídico simulado, com a finalidade de burlar o art. 33 do DL nº 2.341/1987 e o art. 509 do RIR/1999, que vedam expressamente à empresa incorporadora o aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados pela empresa incorporada. 3. A observância das formalidades previstas nos arts. 223 e 227 da Lei nº 6.404/1976 não impossibilita a desconsideração de 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. Essa prerrogativa, inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN, articula-se com a autorização posta no art. 149, inciso VII, do CTN, que permite a realização de lançamento de ofício, quando é comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. A interpretação dada pela autoridade fiscal, outrossim, mostra-se em consonância com o art. 167 do Código Civil. 4. Embargos de declaração acolhidos para suprir a omissão, restando inalterado, porém, o improvimento do recurso de apelação. (TRF4, AC 2004.71.10.003966-0, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 15/12/2009)<sup>37</sup>

Por exemplo, neste julgado se desconsiderou a operação de incorporação por entender que houve negócio jurídico simulado, a fim de evitar o aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados pela empresa incorporada. Ocorre que este aproveitamento seria justamente o ato dissimulado, uma vez que vedado por lei.

TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. 1- A impetrante participou de todo o procedimento administrativo, não se podendo falar em ausência de notificação. 2- Verificada a prática de simulação, com a constituição de empresa para fins de burlar o pagamento das contribuições sociais, resta caracterizada a evasão fiscal, estando a fiscalização autorizada a efetuar o lançamento de ofício, com base no art.

---

<sup>37</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão de embargos de declaração acolhidos para suprir a omissão, restando inalterado, porém, o improvimento do recurso de apelação.** AC 2004.71.10.003966-0. Primeira Turma. Relator: Joel Ilan Paciornik. 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)> Acesso em: 10 out. 2012.

Novamente, e mesmo sem se fazer menção expressa ao instituto jurídico da dissimulação, se verifica a desconsideração das formas utilizadas para atingir o verdadeiro escopo do negócio jurídico, qual seja, o ato dissimulado. Assim também o é com o próximo julgado.

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NAO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ.

1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte.
2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável.
3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987.
4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
5. Não há controvérsia quanto à legislação federal.
6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora.
7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu.
8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, *caput*, do CC).
9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF.
10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.

---

<sup>38</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão que julgou caracterizada a evasão fiscal a constituição de empresa a fim de burlar o pagamento das contribuições sociais.** AC 2005.72.00.010480-6. Segunda Turma. Relator: Artur César de Souza, 16 de setembro de 2009. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=A+impetrante+participou+de+todo+o+procedimento+administrativo%2C+n%C3%A3o+se+podendo+falar+em+aus%C3%Aancia+de+notifica%C3%A7%C3%A3o.+2-+Verificada+a+pr%C3%A1tica+de+simula%C3%A7%C3%A3o%2C+com+a+constitui%C3%A7%C3%A3o+de+empresa+para+fins+de+burlar+o+pagamento+das+contribui%C3%A7%C3%B5es+sociais%2C+resta+caracterizada+&s=jurisprudencia> Acesso em: 11 out. 2012.

11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada.

12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ).

14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (STJ REsp 946707 RS 2007/0092656-4, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. D.E. 31/08/2009)<sup>39</sup>

Observa-se, portanto, que a jurisprudência também é no sentido de se desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados com o vício da simulação, mormente quando possuem o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

#### **1.4 Observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**

Outro ponto polêmico do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário e que merece análise detalhada é o que prescreve que a autoridade administrativa deverá observar os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária para desconsiderar os atos dissimulados.

Isso porque duas interpretações surgiram na doutrina a respeito de tal assertiva.

A primeira, capitaneada por Ricardo Lobo Torres, entende que se trata de norma de eficácia contida. Logo, em havendo legislação já existente permitindo a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, o parágrafo único já poderia ser imediatamente aplicado.<sup>40</sup>

No entanto, prevalece o entendimento que se trata de norma de eficácia limitada, necessitando obrigatoriamente de legislação ordinária a ser editada.

---

<sup>39</sup> BRASIL. **Acórdão que parcialmente reconheceu Recurso Especial**. Recurso Especial nº 946.707 - RS (2007/0092656-4). Relator: Ministro Herman Benjamin. 31 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6061344/recurso-especial-resp-946707-rs-2007-0092656-4-stj/inteiro-teor>> Acesso em 10 out. 2012.

<sup>40</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011. p. 161 – 164.

Na visão de Ricardo Alexandre, o dispositivo carece de regulamentação legal, justamente pelo fato de ser encerrado com a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, de forma que, enquanto não editada a lei reclamada pelo Código Tributário Nacional, não é possível a aplicação da norma.<sup>41</sup>

Também este é o pensamento de João Dácio Rolim, que aborda a matéria da seguinte maneira:<sup>42</sup>

Nos termos da lei complementar em comento, a autoridade administrativa só poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos utilizando-se de determinados procedimentos, que ainda deverão ser definidos por lei ordinária. Se os procedimentos não existem, não há como se implementar a atividade fiscal.

Sendo a norma constante do art. 116 do Código Tributário Nacional de eficácia limitada, a sua exequibilidade plena dependerá da edição de leis ordinárias que a integram. Assim, antes do advento das leis ordinárias que implementem a aplicação deste novo dispositivo legal, a administração tributária não poderá utilizá-lo para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, como se não gerassem os efeitos fiscais benéficos exclusivamente buscados.

Segundo Cristina Lino Ventorim, essa é a interpretação que está em maior consonância com o princípio da legalidade administrativa. Isto porque o agir administrativo somente é lícito mediante os procedimentos disciplinados em lei, bem como forma de garantir o devido processo legal, especialmente no caso do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, uma vez que essa norma prevê uma particularidade no processo administrativo que poderá repercutir na esfera individual do contribuinte.<sup>43</sup>

Dessa forma, compreende-se que a eficácia do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, independentemente de qualquer juízo prévio acerca de seu valor e alcance, depende primeiramente de regulamentação a ser exarada por lei ordinária.

---

<sup>41</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 300.

<sup>42</sup> ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 141 – 142.

<sup>43</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 161-162.

## 2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O Estado, através do exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado.

A instituição do tributo deve ser sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.<sup>44</sup>

No presente estudo destacam-se dois, quais sejam, o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva. Isto porque estão diretamente relacionados ao tema, uma vez que são os balizadores do Estado Democrático de Direito, no sentido de que ao mesmo tempo em que o Estado deve ser isonômico na cobrança de tributos, também deve respeitar os limites constitucionalmente prevista para a sua própria garantia.

### 2.1 Do princípio da legalidade

Pelo princípio da legalidade tem-se a segurança de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através da lei. Encontra-se expresso já no inciso II, do artigo 5º, inserido no capítulo que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>45</sup>:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

E em matéria tributária, mais especificamente, o artigo 150, inciso I, na seção que trata das limitações do poder de tributar, prescreve que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito

---

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 48.

<sup>45</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 9 jun. 2012.

Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”<sup>46</sup>.

Seguindo a literalidade do dispositivo, tem-se para muitos autores que ao legislador seria vedada a criação de normas gerais em matéria tributária.

Na visão de Hugo de Brito Machado, sendo a lei a manifestação legítima da vontade dos cidadãos, por seus representantes, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas, e também segundo o autor, não é só isto.<sup>47</sup>

Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento do povo, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional.<sup>48</sup>

Logo, tem-se que a função do princípio da legalidade é também garantir a segurança das relações jurídicas tributárias. Ocorre que esta segurança, para alguns doutrinadores, pode ter sido abalada após a introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o que poderia, inclusive, dar ensejo a interpretação econômica do direito tributário.

Dentre eles destaca-se Alberto Xavier, que defende que a legalidade estrita e a tipicidade fechada são imperativos de segurança.

Em sentido contrário é o pensamento Ricardo Lobo Torres, que defende que o princípio da reserva da lei não é absoluto. Segundo ele, os positivistas tentaram, através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não o conseguiram, pois o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais e princípios indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos.<sup>49</sup>

Nesse diapasão, vale ressaltar que a interpretação é inerente a toda atividade e não há norma que prescindia de interpretação. Não há como abrir mão da tarefa

---

<sup>46</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 9 jun. 2012.

<sup>47</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 32-33

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 32-33

<sup>49</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011. p. 108.

interpretativa do direito. É o intérprete quem determina o alcance e o sentido da norma. Uma das principais características dessa atividade é permitir a mutabilidade do sentido da mesma norma ao longo do tempo. Por isso, é inviável a pretensão de conferir ao princípio da legalidade o poder de definir, de perpetuar, de fixar uma única possibilidade ao sentido das normas jurídicas.<sup>50</sup>

Nas palavras de Cristina Lino Ventorim, o princípio da legalidade “mantém sua imponência mesmo diante do alargamento da noção de ilicitude, pois nem o abuso nem a fraude à lei têm o escopo de determinar a abrangência ou o alcance da norma de incidência tributária”<sup>51</sup>.

## 2.2 Do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, que, após sofrer um uso desmedido pela doutrina da interpretação econômica, passou por um período de hibernação ocasionado especialmente pela corrente formalista que lhe faz oposição, voltou a ganhar força e prestígio nas décadas de 1980 e 1990.<sup>52</sup>

Nesta seara, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que há diferença entre o princípio da capacidade contributiva e a interpretação econômica do direito.<sup>53</sup>

Vale reprimir que, ao contrário do que ocorria na fase áurea das teses causalistas, a capacidade contributiva, conforme se entende modernamente, busca seu fundamento em valores, como o da igualdade, e não mais numa visão economicista, vinculada à necessidade do Estado angariar recursos para promover as prestações estatais, garantidoras da justiça social. É essa característica que difere a justiça tributária, na teoria da interpretação econômica do fato gerador, da sua aceção na fase póspositivista.

No entendimento de Cristina Lino Ventorin, “o princípio da capacidade contributiva deve ser ponderado com os princípios de viés individual, notadamente o

---

<sup>50</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 91.

<sup>51</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 91.

<sup>52</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 98.

<sup>53</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação, e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 66.



princípio da legalidade; por conta disso, nunca ensejará a cobrança de um tributo por si só”<sup>54</sup>.

Logo, a cobrança de tributos jamais poderá estar desvinculada de sua respectiva previsão legal, não cabendo ao intérprete aplicá-la tendo como referência tão simplesmente a capacidade econômica do contribuinte.

### 2.3 Do planejamento tributário

Se a cobrança de tributos jamais poderá ser desvinculada de sua respectiva previsão legal, tem-se que aos indivíduos foi permitido o planejamento de seus atos em matéria tributária. Ainda mais em um país como o Brasil, com carga tributária crescente a cada ano, o planejamento tributário tornou-se uma questão de sobrevivência, e o aporte teórico para a prática é encontrado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seus artigos 1º, inciso IV, 5º, incisos II e XXII e 170.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
IV — os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
II — ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;  
XXII — é garantido o direito de propriedade;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV — livre concorrência;

A Constituição, ao garantir a livre iniciativa, o direito de propriedade e que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, permite aos indivíduos agirem com discricionariedade naquilo que não é legalmente vedado.

Tem-se, então, que o planejamento tributário é um direito do contribuinte,

---

<sup>54</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 99.

garantido pela Constituição. E se a forma utilizada é lícita, a administração pública deve respeitá-la.

## 2.4 Conceitos relacionados ao tema

Para a boa compreensão da matéria, faz-se necessário abordar dois assuntos intimamente correlacionados ao tema. O primeiro diz respeito a elisão e a evasão fiscal, e o tênue limite que as separa, inclusive com divergências doutrinárias a respeito de suas definições.

O segundo, por sua vez, se relaciona com a chamada interpretação econômica do direito tributário, uma vez que, e como se verá a seguir, alguns doutrinadores entendem que com a inclusão do parágrafo único do artigo 116 no ordenamento jurídico pátrio esta teoria teria sido adotada pelo Brasil. Por isso entender o que diz e o que significa esta teoria é de fulcral importância, seja para confirmá-la, seja para repeli-la da esfera de abrangência do dispositivo em comento.

### 2.4.1 Elisão e evasão fiscal

Ainda hoje existe confusão entre a distinção destes dois conceitos pela doutrina tributária brasileira, havendo inúmeras dissidências conceituais, sendo que algumas são diametralmente opostas.

Cite-se, por exemplo, o entendimento de Luiz Emygdio F. da Rosa.<sup>55</sup>:

A evasão fiscal consiste em uma conduta preventiva do indivíduo, abstendo-se de praticar o fato jurídico definido em lei como hipótese de incidência de tributo. Assim, a evasão corresponde a uma verdadeira abstenção de incidência, como se pode verificar dos seguintes exemplos: não importar mercadorias estrangeiras para não pagar direitos aduaneiros; não comprar tabaco para não pagar ICMS; não ser proprietário de bem imóvel para não pagar IPTU etc.

A elisão fiscal corresponde à economia de imposto mediante planejamento fiscal, quando o contribuinte disponha seus negócios, “de modo a pagar menos tributos. Nada impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico. A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina de economia fiscal”.

Vê-se que para este autor tanto evasão fiscal quanto elisão fiscal são

---

<sup>55</sup> ROSA, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Renovar, 2009. p. 505.

condutas lícitas, nada devendo o Fisco se opor a ambas.

Também assim é a lição de Ricardo Lobo Torres, que entende que a evasão é sempre lícita, pois o contribuinte atua em uma área não sujeita a incidência da norma impositiva. O termo evasão, com tal significado, é cultivado pela ciência das finanças e aparece no direito financeiro francês. Faz a ressalva, entretanto, de que quando tomada no sentido da expressão inglesa *tax evasion*, é ilícita.<sup>56</sup>

Já elisão, pode ser lícita ou ilícita. Será lícita quando a economia de tributo se der por interpretação razoável da lei tributária. E ilícita, quando a economia do tributo é obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei.<sup>57</sup>

Entendimento completamente contrário é o de Ricardo Alexandre<sup>58</sup>:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.

Tem-se afirmado, em sede doutrinária, que a elisão fiscal ocorre antes da concretização do fato gerador, uma vez que seria impossível evitar ou diminuir o ônus de uma incidência tributária já verificada no mundo dos fatos. O raciocínio, entretanto, comporta exceções. A título de exemplo, o momento da elaboração da declaração de imposto de renda das pessoas físicas (ano-exercício) é posterior ao fato gerador do tributo (ano-calendário); ainda assim é possível fazer que a incidência tributária seja menos onerosa, escolhendo o modelo de declaração mais favorável para cada caso concreto (completa ou simplificada).

(...)

O exemplo proposto é excepcional, pois a regra é que a conduta elisiva se verifique antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

É tradicional em doutrina se afirmar que a evasão sempre é posterior ao fato gerador do tributo, pois só se esconde um fato que já ocorreu. Também neste caso a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador o tributo (ou diminuir criminosamente seu montante). É o caso de conduta evasiva

---

<sup>56</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011. p. 248-249.

<sup>57</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011. p. 248-249.

<sup>58</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 295-296.

anterior à ocorrência do fato gerador.

Também aqui há de se ressaltar que o exemplo citado é exceção, sendo regra que a evasão decorra de comportamento posterior à verificação do fato gerador.

Nesse sentido, César Guimarães Pereira também situa a diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal no plano temporal da ocorrência do fato gerador. A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado da economia de tributos. A evasão, por outro lado, não é admissível e é punida como ato ilícito. Essa distinção estaria muito clara na doutrina brasileira. A elisão tributária é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência desse pressuposto fato. A evasão ocorre por meios ilícitos ou, de qualquer, após a ocorrência do fato jurídico-tributário<sup>59</sup>.

Nesse sentido, também é o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais do país:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DE OPÇÃO: INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO. LEI 6.099, DE 12 DE MAIO DE 1974, ART. 11. DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO. LEI 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964, ART. 72. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM MULTAS DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO E POR EXCESSO DE PESO E DE INDENIZAÇÕES PAGAS A TERCEIROS EM DESCONFORMIDADE COM O DECRETO 85.450/80. RIR/80, ART. 191 E 240. I. A evasão fiscal distingue-se da elisão fiscal pela manipulação dolosa do fato gerador. Nesta última, não ocorre fraude, mas economia fiscal. II. A Lei 6.099/74, ao disciplinar o arrendamento mercantil, não regulou o preço das prestações e do valor de opção dos contratos, ensejando a ocorrência de elisão fiscal. III. As multas, consistindo em sanção pela prática de uma infração, não podem ser qualificadas como despesas operacionais. IV. À míngua de comprovação da origem do pagamento indenizatório, descabe a sua caracterização como despesa dedutível. V. Apelações e remessa oficial improvidas.<sup>60</sup>

TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ. IRREGULARIDADE NA DECLARAÇÃO DAS RECEITAS. INOCORRÊNCIA. PERÍCIA COMPROBATÓRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ELISÃO FISCAL. 1. Discute-se a validade do lançamento fiscal, que desconsiderou as declarações de rendimentos da autora, por ter ela debitado despesas, não comprovadas, lastreadas em notas fiscais de prestação de serviços emitidas por sua controladora. 2. O laudo elaborado ateuve-se,

---

<sup>59</sup> MAIDA, Fernando. A Importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 67.

<sup>60</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 1. **Acórdão que julgou improcedente apelação**. AC 8208 MG 95.01.08208-3. Segunda Turma. Relator: Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz. 22 de abril de 2002. Segunda Turma Suplementar. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2311195/apelacao-civel-ac-8208-mg-950108208-3-trf1>> Acesso em: 10 out. 2012.

especialmente, aos documentos contábeis da autora e da prestadora de serviços, cuja análise possibilitou aferir se o procedimento adotado por aquela estaria a revelar subtração de tributos. 3. A estruturação da pessoa jurídica, pela qual há uma controladora, por si só não pode evidenciar uma atuação fraudulenta, em face de prestação de serviços entre si, quando demonstrado por documentos a efetividade dessa relação comercial entre ambas. 4. Confunde-se a ré ao considerar esse fato ilegal, tido como elisão fiscal, glosando parcela das despesas apresentadas pela autora, apenas por compartilharem, controlada e controladora, serviços entre si. A evasão fiscal sim, seria passível dessa prática, quando verificado que os atos perpetrados são fraudados com esse objetivo, o que não ocorreu, conforme determinado pela perícia levada a efeito. 5. Prevalece o periciamento técnico, com a constatação de não ter havido elisão fiscal, não podendo subsistir a glosa efetuada, pois não constatada a sonegação de receita ao Fisco, pela suposta transferência de recursos à coligada. 6. Ilegítima a glosa levada a efeito pelo Fisco, com a lavratura do auto de infração, quando comprovado por documentos que todas as receitas auferidas e pagas foram declaradas e oferecidas à tributação. 7. A regularidade das escritas fiscais deve encontrar suporte em todos os haveres do contribuinte, entendidos nestes, o recebimento e o pagamento pelos serviços prestados, e demais registros. 8. Precedentes. 9. Apelação e remessa oficial improvidas.<sup>61</sup>

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez

---

<sup>61</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 3. **Acórdão que julgou a inexistência de irregularidade na declaração de receitas**. AC 45034 SP 95.03.045034-9. Turma Suplementar. Relator: Eliana Marcelo. 17 de maio de 2007. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19594698/apelacao-civil-ac-45034-sp-9503045034-9-trf3>> Acesso em 10 out. 2012.

reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as conseqüências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe.<sup>62</sup>

Em havendo dificuldades semânticas com relação aos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal, além de desencontros teóricos sobre a sua ilicitude, e também ante a necessidade de distingui-los para que se possa trabalhar à margem de imprecisões terminológicas, adotar-se-á os conceitos mais comumente utilizados pela doutrina e jurisprudência. A saber: elisão fiscal, para quando o procedimento adotado pelo contribuinte situar-se no campo da licitude, tratada como sinônimo de planejamento tributário; evasão fiscal, para quando a conduta do contribuinte for manifestamente ilegal.

#### 2.4.2 Interpretação econômica do direito tributário

O surgimento da teoria normativa da interpretação econômica do direito tributário, com aporte filosófico na jurisprudência dos interesses, deu-se na Alemanha, no início do século XX, por meio do artigo 4º do Ordenamento Tributário Alemão, de 31 de dezembro de 1919, que assim fixava: “na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”.<sup>63</sup>

Nota-se que a literalidade do artigo trazia expressa e inequivocamente que na interpretação das leis fiscais utilizar-se-ia o significado econômico dos negócios jurídicos. Tratava-se de uma reação aos tribunais fiscais alemães que prefixavam a base de imposição em elementos de direito civil e de uma necessidade em virtude

---

<sup>62</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão que julgou pela manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela para que se reconhecesse a simulação.** Ag. Inst. n. 2004.04.01.044424-0/RS. Primeira Turma. Relator: Dirceu de Almeida Soares. 26 de janeiro de 2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=D%C3%A1-se+a+elisi%C3%A3o+fiscal+quando%2C+por+meios+l%C3%ADcitos+e+diretos+o+contribuinte+planeja+evitar+ou+minimizar+a+tributa%C3%A7%C3%A3o.+Esse+planejamento+se+fundamenta+na+liberdade+que+possui+de+gerir+suas+atividades+e+seus+neg%C3%B3cios+em+busca+da+menor+onerossidade+tribut%C3%A1ria+poss%C3%ADvel%2C+dentro+da+zona+de+licitude+que+o+ordenamento+jur%C3%ADdico+lhe+assegura&s=jurisprudencia>> Acesso em: 10 out. 2012.

<sup>63</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_30/artigos/Art\\_andre.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm)> Acesso em: 23 abr. 2012.

do caos instaurado no pós-guerra.<sup>64</sup>

Para Enno Becker, o instaurador desta teoria, a causa do tributo era a capacidade contributiva, encerrando uma predominância da economia sobre o direito.<sup>65</sup>

Na visão de Gabriela Loreto da Silveira<sup>66</sup>:

o surgimento da teoria da consideração econômica da norma tributária está intimamente conectado ao incremento teórico do direito tributário alemão nos primórdios do século XX. Durante esse período, a reação aos excessos do formalismo jurídico, aliada à necessidade de arrecadação fiscal advinda das dificuldades econômicas enfrentadas após a Primeira Guerra Mundial, criou terreno fértil para que se iniciasse o desenvolvimento da busca do extrato econômico subjacente às relações tributárias, evitando assim a economia fiscal pretendida pelos contribuintes através da estruturação de seus negócios de modo a não incidir no fato gerador da obrigação tributária.

Segundo André Luiz Carvalho, a interpretação econômica do direito tributário autorizaria<sup>67</sup>

o intérprete a tributar igualmente duas situações jurídicas distintas, que demonstrem o mesmo resultado econômico, mas que somente a primeira tem seu fato gerador expressamente previsto em lei. Vale dizer, se o FATO A (*ex.gr.*, transmissão gratuita de bens ou direitos) previsto em lei como fato gerador de determinado tributo, demonstra capacidade econômica, então o FATO B, não previsto em lei como fato gerador desse tributo, mas que revela igual capacidade econômica deve ser igualmente tributado. A bem da verdade, para essa teoria o que interessa é o substrato econômico do fato e não a forma jurídica adotada (*nomen iuris*). Essa teoria utiliza como critério de tributação a igualdade de conteúdo econômico demonstrado na operação, não importando qual a forma jurídica usada para realizar o negócio.

Por exemplo. Caso hipotético. O FATO A tem como fato gerador a transmissão gratuita de bens, utilizando o instituto da *doação* para operacionalizar o negócio. O FATO B exterioriza, também, uma transmissão gratuita de bens, mas não tem expressa previsão legal de seu fato gerador. Os dois fatos apresentam igual capacidade econômica, porém, o último fato se utiliza de instituto diverso para realizar a operação. O FATO A é uma doação e o FATO B é uma renúncia de herança em favor de herdeiro. Pela interpretação econômica, sem lei que permita, o intérprete está autorizado a tributar as duas situações jurídicas, pois o conteúdo econômico da

---

<sup>64</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p.211

<sup>65</sup> VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009. p. 29 - 30.

<sup>66</sup> SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário**. 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. p. 16.

<sup>67</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_30/artigos/Art\\_andre.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm)> Acesso em: 23 abr. 2012.

operação é o mesmo, revelando igual capacidade contributiva. Assim, o intérprete estaria dando igual tratamento fiscal a situações de igual conteúdo econômico, sem possuir, no entanto, qualquer lei tributária que o autorizasse. Estaria, na verdade, tributando por analogia

Tomando como exemplo o caso da renúncia de herança e de doação, trazido a baila por André Luiz Carvalho, vê-se nitidamente que se tem dois institutos jurídicos do direito civil diferentes entre si e que não se confundem. Trata-se, para Carlos Roberto Gonçalves, das duas formas de renúncia existente no ordenamento jurídico brasileiro: abdicativa ou propriamente dita e translativa, também denominada cessão ou desistência<sup>68</sup>.

Dá-se a primeira quando o herdeiro a manifesta sem ter praticado qualquer ato que exprima aceitação, logo ao se iniciar o inventário ou mesmo antes, e mais: quando é pura e simples, isto é, em benefício do monte, sem indicação de qualquer favorecido<sup>69</sup>.

É o que preceitua o parágrafo 2º do artigo 1.805 do Código Civil<sup>70</sup>:

Art. 1.805. A aceitação da herança, quando expressa, faz-se por declaração escrita; quando tácita, há de resultar tão-somente de atos próprios da qualidade de herdeiro.

§ 1º Não exprimem aceitação de herança os atos oficiosos, como o funeral do finado, os meramente conservatórios, ou os de administração e guarda provisória.

§ 2º Não importa igualmente aceitação a cessão gratuita, pura e simples, da herança, aos demais co-herdeiros

A contrário *sensu*, dá-se a segunda quando o herdeiro renuncia em favor de determinada pessoa. Desse modo, pratica dupla ação: aceita tacitamente a herança e, em seguida, doa-a. Nessa hipótese, entende-se que na verdade não há renúncia, mas sim cessão da herança. Por isso é denominada de renúncia translativa<sup>71</sup>.

E a distinção se mostra relevante justamente em virtude dos tributos devidos. Na renúncia abdicativa, o único imposto devido é o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD. Na renúncia translativa, é devido também o inter

---

<sup>68</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2007. p.85.

<sup>69</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2007. p.85.

<sup>70</sup> BRASIL. Lei nº 10.406 de 1º de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>71</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2007. p.85.



vivos.

Se o filho abdica incondicionalmente a sua parte da herança deixada pelo pai, a lei o considera como se nunca tivesse sido herdeiro. Sua quota passará aos seus irmãos, em prejuízo de seus filhos, pois o renunciante e sua esitirpe são considerados como se nunca houvessem existido, devendo ser pago um único imposto de transmissão.<sup>72</sup>

Se, todavia, como exemplifica Silvio Rodrigues, o filho declara que renuncia a herança paterna em favor de seus filhos, de modo que um receba o dobro do outro, se está diante da chamada renúncia translativa, ou renúncia imprópria, que, na verdade, não é renúncia, mas cessão de direitos; presume-se que o filho aceitou a herança e que a transmitiu, por ato entre vivos, a seus filhos. Haverá, neste caso, imposto sobre duas transmissões: uma causa *mortis*, do defunto a seu filho; e outra, deste aos donatários.<sup>73</sup>

Ocorre que, para a teoria da interpretação econômica do direito tributário, não há distinção entre estas duas espécies de renúncia, mormente ao que concerne aos seus efeitos tributários, mesmo que não haja disposição expressa nos respectivos ordenamentos jurídicos dos Estados.

Como se observa do exemplo supra, e segundo a interpretação econômica do direito tributário, o interprete pode conceder efeitos iguais para institutos diferentes do direito privado que revelem o mesmo conteúdo econômico, independentemente de lei. Este é o mote da tese criada na Alemanha. Mas seria esta a interpretação ser dada ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional? Para responder tal questionamento, necessário, antes, faz-se analisar o dispositivo em consonância com o ordenamento jurídico tributário brasileiro.

#### 2.4.2.1 Interpretação econômica do direito tributário no direito brasileiro

No Brasil, os empecilhos sustentados em relação à interpretação econômica do direito tributário geralmente são direcionados à consequente admissão do uso da analogia, à usurpação de poderes legislativos pelo intérprete, à busca de conceitos e noções da Ciências relacionadas à economia e finanças. Uma vez que toda

---

<sup>72</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 86.

<sup>73</sup> RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 25. ed. Atualização de Zeno Veloso. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 7. p. 58.

interpretação é extrajurídica, a insegurança jurídica é levada a cabo pela inobservância do princípio da legalidade que não permite que alguém seja tributado com base em fato gerador não previsto expressamente em lei.<sup>74</sup>

Para Luciano Amaro<sup>75</sup>:

Se o intérprete pudesse pesquisar o conteúdo econômico desse ou daquele negócio, para, à vista de sua similitude com o conteúdo econômico de outro negócio, estender para o primeiro a regra de incidência do segundo, o fato gerador do tributo deixaria de corresponder à previsão abstrata posta na lei (princípio da reserva de lei); o campo estaria aberto para a criação de tributo por analogia (já que a 'razão econômica' seria a mesma nas duas hipóteses), assim como para a aplicação de isenção por analogia (...). A interpretação do art. 109 do Código Tributário Nacional não pode se fazer contra a própria letra do dispositivo e com sacrifício do princípio da legalidade e da segurança e certeza do direito aplicável, e, ainda, em contradição com os preceitos do próprio Código, que proclamam a vedação da isenção e da tributação por analogia.

Segundo Alfredo Augusto Becker, a interpretação econômica do direito tributário é um dos maiores erros da ciência jurídica. Para o autor, “em nome da defesa do direito tributário, ele matam o 'direito' e ficam apenas com o 'tributário', destruindo sua certeza e praticidade”<sup>76</sup>.

Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro<sup>77</sup>:

Embora baseada teoricamente na justiça e na capacidade contributiva, a doutrina da consideração econômica do fato gerador, que ignorava a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte, para atingir os fins econômicos almejados, acabou – num ambiente político em que o Estado precisava arrecadar cada vez mais para fazer frente às novas obrigações como provedor das necessidades sociais – por desqualificar o fim almejado pela norma, confundindo-o com a necessidade de angariar mais recursos.

Antônio Roberto Sampaio Dória defende que ao intérprete não foi facultada a tarefa de inovar, tarefa esta que é exclusiva do legislador<sup>78</sup>:

O Direito pressupõe para sua realização um mínimo de irredutível de

---

<sup>74</sup> SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário**. 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. p. 24 - 25.

<sup>75</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 216.

<sup>76</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 126.

<sup>77</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 55.

<sup>78</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: 1971. apud SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário**. 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. p. 28.

formas, porque estas também integram a realidade da vida, e só reduzindo as estruturas reais a categorias formais é que o direito pode adequada e eficientemente discipliná-las. A forma é suscetível de definição e nitidez de contornos, ao passo que a massa crua dos fatos é quase sempre imprecisa, fugidia, cambiante, rebelde à sistematização e unificação conceptuais, enquanto assim permanecer. Arrasar as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio, incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados; convém ademais ressaltar que a tributação constitui modernamente um capítulo do Direito (tutela objetiva e coercitiva das relações sociais).

Em raríssimo sentido contrário, o entendimento de Amílcar de Araujo Falcão<sup>79</sup>:

Identificar, na alusão feita pelo legislador fiscal a determinado ato, negócio, ou instituto jurídico para a definição do fato gerador, o intuito de caracterizar, através de uma forma elíptica, a relação econômica subjacente – essa a tarefa da interpretação econômica da lei tributária: ao intérprete, em cada hipótese concreta, incumbirá ater-se à *intentio facti* ou intenção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda a vez que ficar demonstrada propositada alteração da *intentio jus* correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado (Typisierungstheorie), o abuso da forma jurídica, para empregar a expressão Germânia (Missbrauch Von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des burgerlichen Rechts), abuso, forma atípica ou alteração de intenção jurídica concretante só explicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal, a do não pagamento, a do adiamento do pagamento ou a da redução do pagamento de tributo.

Demonstra-se, assim, a complexidade conceitual desse método interpretativo.

Ocorre que, mesmo rejeitado pela doutrina majoritária, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob forte influência desta teoria, já afirmou, em determinadas situações, que a interpretação econômica se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.

Nesse sentido são os julgados a seguir:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ABONO CONCEDIDO EM ACORDO COLETIVO. CARÁTER SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. INDENIZAÇÃO DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO SUPRESSÃO DE DIREITO TRABALHISTA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO-INCIDÊNCIA.1. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza

---

<sup>79</sup> FALCÃO, Amílcar de Araujo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 1. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964. apud SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário**. 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. p. 28.

(art. 43, do CTN). 2. As verbas recebidas pelo trabalhador a título de indenização não podem ser tributadas como se renda fossem, porquanto não traduzem a idéia de "acréscimo patrimonial" exigida pelo art. 43, do CTN. 3. O abono pecuniário concedido em substituição ao reajuste de salários inadimplidos no tempo devido, não obstante fruto de reconhecimento via transação, é correção salarial e, como tal, incide o imposto devido, tal como incidiria a exação se realmente paga a correção no tempo devido. Abono salarial com esse teor, é, em essência, salário corrigido, sendo indiferente que a atualização se opere por força de decisão judicial ou de transação. 4. Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica. 5. As verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda. 6. Consignado pela sentença que o pagamento feito a título de auxílio-alimentação correspondeu ao pagamento de verba indenizatória, não incide, na hipótese, imposto de renda. 7. Recursos especiais dos impetrantes e da Fazenda Nacional não conhecidos. (STJ, 1ª T., REsp 696745 CE 2004/0150095-1, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07/06/2005, DJ 29/08/2005)<sup>80</sup>

Fica claro, da leitura do acórdão, que não se trata de desconsiderar atos ou negócios jurídico eivados do vício de simulação, a fim de se tributar os atos dissimulados. Mas sim de se impor a realidade econômica sobre a simples forma jurídica. Também nesse sentido é o julgado seguinte.

TRIBUTÁRIO. ACORDO COLETIVO FIRMADO ENTRE A CABEC E FUNCIONÁRIOS DA ATIVA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. 1. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN). 2. As verbas recebidas pelo trabalhador a título de indenização não podem ser tributadas como se renda fossem, porquanto não traduzem a idéia de "acréscimo patrimonial" exigida pelo art. 43, do CTN. 3. O pagamento, sem incorporação, em uma única vez, das parcelas em atraso, na forma de "abono" concedido aos empregados em substituição ao reajuste de salários inadimplidos no tempo devido, não obstante fruto de reconhecimento via transação, no caso a quo, de convenções coletivas realizadas entre 1996 e 2000, é correção salarial e, como tal, incide o imposto devido, tal como incidiria a exação, se realmente paga a correção no tempo devido. Abono salarial com esse teor é, em essência, salário corrigido, sendo indiferente que a atualização se opere por força de decisão judicial ou de transação. 4. Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica. 5. Recurso especial provido. (STJ, 1.ª T., REsp 700338/CE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 18/05/2005, DJ 13/06/2005)<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que não conheceu os recursos especiais com o fundamento de que as verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda.** REsp 696745 CE 2004/0150095-1. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. 29 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7206677/recurso-especial-resp-696745-ce-2004-0150095-1-stj>> Acesso em: 11 out. 2012.

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que proveu recurso especial com base na interpretação econômica.** REsp 700338/CE. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. 13 de junho

Ressalta-se que, mesmo tendo adotado a interpretação econômica para embasar suas decisões, em nenhum momento o Superior Tribunal de Justiça fez alusão ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, até porque a matéria tratada nos julgados não versava sobre simulação ou dissimulação. O argumento utilizado pelo Ministro Relator Luiz Fux foi que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica, o que permite concluir que não foi por causa da introdução desta norma que optou o STJ por adotar tal entendimento.

## **2.5 A interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional segundo a doutrina**

Desde a promulgação da Lei Complementar nº 104/2001, a doutrina tributarista diverge quanto ao alcance do conteúdo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. O debate acerca de seu sentido pode ser resumido em três posicionamentos.<sup>82</sup>

O primeiro, denominado de exegético por Gustavo da Silva Amaral, entende que a alteração legislativa passou a autorizar o agente fiscal a “legislar’ ante o caso concreto”<sup>83</sup>. E, em assim sendo, a administração pública passaria a poder agir com ampla margem de discricionariedade no que tange a atos de desconsideração de negócios jurídicos. O segundo restringe a interpretação do aludido dispositivo como norma relativa aos atos de simulação fiscal.<sup>84</sup>

Por fim, a terceira corrente considera que a alteração concebida pela Lei Complementar nº 104/2001 introduziu no Código Tributário Nacional uma regra geral antielisiva, “e, portanto, capaz de bloquear a prática de atos jurídicos que atinjam o fim elisivo”<sup>85</sup>.

Observa-se, portanto, que:

A alteração legislativa inspirou toda sorte de interpretações, fundadas, na maioria das vezes, em paradigmas axiológicos diversos, levando a entendimentos de um ao outro extremo das possibilidades abertas pelo

---

de 2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/85172/recurso-especial-resp-700338-ce-2004-0156698-0-stj>> Acesso em 11 out. 2012.

<sup>82</sup> AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 96.

<sup>83</sup> Ibid., p. 97.

<sup>84</sup> Ibid., p. 98.

<sup>85</sup> Ibid., p. 99.

trabalho hermenêutico. Discute-se, assim, o conteúdo, o alcance e a constitucionalidade da nova disposição legal contida no Código Tributário Nacional.<sup>86</sup>

A fim de facilitar a compreensão da matéria, dividi-se o presente subcapítulo em três, onde cada um representa uma corrente doutrinária acerca da finalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

### 2.5.1 Constitucionalidade como norma antielisiva

Para os que consideram o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional uma regra geral antielisiva, “a pretensão do legislador complementar, absolutamente necessária nos quadrantes da sociedade moderna (ou pós moderna), é justa, constitucional e realizadora, na sua essência e máxima radicalidade, dos ditames da legalidade tributária.”<sup>87</sup>

Aldemário Araujo Castro ainda sustenta que:

Ademais, também importa salientar, a norma geral antielisiva não tangencia ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada interpretação econômica do fato gerador. Ao viabilizar a descon sideração, seria melhor dizer “requalificação” do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar uma situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, de aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B.<sup>88</sup>

Ainda segundo o autor, trata o parágrafo único do artigo 116 de verdadeira norma antielisão, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 149, inciso VII, já contempla expressamente uma norma geral antievasiva ou norma geral antissimulação, e não teria sentido o legislador alterar o CTN para incluir aquilo que já constava expressamente<sup>89</sup>.

Já para Marciano Seabra de Godoi, com o advento do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a elisão ficou reservada àquelas práticas

---

<sup>86</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: licitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 233 - 234.

<sup>87</sup> CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes: In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). **Mini Reforma tributária**. Reflexões sobre a Lei 10.637/02 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/03. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p. 48.

<sup>88</sup> Ibid., p. 52.

<sup>89</sup> CASTRO, p. 6.

que guardem um mínimo de correspondência com a estrutura típica dos atos e negócios jurídicos do direito privado. Assim, para que o negócio tenha sua eficácia desconsiderada, deve a administração demonstrar que o planejamento buscou dissimular a ocorrência do fato gerador se aproveitando da letra da lei civil, comercial, societária, etc.<sup>90</sup>

Na visão de Ricardo Lodi Ribeiro, o Código Tributário Nacional, ao adotar uma fórmula genérica para combater o abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão dissimulação, termo que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial, inspirou-se no modelo francês. E, mesmo que adotasse a analogia, a cláusula ainda assim seria constitucional, consistindo em uma exceção legítima ao artigo 108, § 1º, do CTN.<sup>91</sup>

Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres vai além, e afirma que se criou uma exceção à proibição à analogia, esclarecendo que:

Tanto a “chamada” interpretação econômica, quanto a interpretação civilista ou conceptualista, que predominaram até aproximadamente a década de 60 do século XX, época de vigência cultural positivista, se esgotaram pelas posições radicais adotadas. O pluralismo metodológico que as substituiu, fundado na interpretação apegada a valores e princípios, abre-se para a harmonia entre direito e economia e para a condenação da elisão abusiva. De modo que a LC nº 104/2001, ao introduzir no direito brasileiro norma geral antielisiva e contra-analógica, sob a inspiração do princípio da transparência e sob a influência direta da legislação francesa, criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º, do CTN e se pôs em harmonia com os países mais importantes e democráticos da Europa e da América do Norte no combate ao abuso do direito no campo tributário.<sup>92</sup>

No mesmo sentido, foi a opinião esposada por Onofre Alves Batista Filho, no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado em Brasília, a qual é no sentido de que determinadas fraudes à lei somente podem ser afastadas com o recurso da analogia, o que passou a ser permitido após a edição da Lei Complementar 104/2001, excetuando a regra do artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 68, mai. 2001, p. 122.

<sup>91</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação, e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 357 – 358.

<sup>92</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 244.

<sup>93</sup> FILHO, Onofre Alves Batista. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema

De acordo com esta corrente, verifica-se que a interpretação dada ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisão seria justa e estaria de acordo com os ditames constitucionais.

### 2.5.2 Inconstitucionalidade como norma antielisiva

Entendimento este completamente inviável ao pensamento de Hugo de Brito Machado, uma vez que o Código Tributário Nacional estabelece expressamente, em seu artigo 108, § 1º, que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.<sup>94</sup> Para o autor, adepto à teoria de que o dispositivo legal em comento autorizaria o agente fiscal legislar ante o caso concreto, e por isso ao seu entendimento inconstitucional, a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzam idênticas consequências econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, tarefa esta que segundo o autor deve ser exclusiva do legislador, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei.<sup>95</sup>

Para este doutrinador, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ofende os princípios constitucionais da tipicidade tributária, da legalidade e da segurança jurídica.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins sustenta que:

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “palpite fiscal”.<sup>96</sup>

O princípio da legalidade impediria que se tributassem fatos não expressamente previstos nas hipóteses de incidência tributária. Assim, “se o

---

tributário nacional. In: Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2001, Brasília. **Anais...** Brasília: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, 2002. 435p, p. 225.

<sup>94</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113.

<sup>95</sup> *Ibid.*, p. 103 - 116.

<sup>96</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 126.



contribuinte não praticou o ato ou negócio previsto na norma, não pode ser tributado, ainda que o resultado econômico ou jurídico obtido seja equivalente àquele do ato ou negócio que normalmente seria tributado”.<sup>97</sup> Ter-se-ia criado, portanto, tributo sobre planejamento tributário, e, ao invés de se concentrar esforços no combate à sonegação fiscal propriamente dita, a fiscalização voltar-se-ia em combater o planejamento em si.<sup>98</sup>

Pablo Andres Pinheiro Gubert aponta o que seria a raiz da controvérsia no que tange a finalidade da norma insculpida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional em vista o ordenamento jurídico pátrio, direcionando a crítica ao legislador brasileiro. Ao seu ver:

Dessume-se que a norma insculpida no art. 116, §único do CTN é estranha ao nosso ordenamento jurídico, baseado no paradigma romano-germânico. A margem de discricionariedade concedida ao aplicador pela redação lacônica da norma, bem como a possibilidade da exceção fática dos conceitos jurídicos, são compatíveis com sistema jurídico da common law. Em verdade, este modelo foi o inspirador de nosso legislador pátrio, profícuo na “clonagem” legislativa. Ocorre que não é possível compatibilizar uma única norma de um gênero a todas as demais de outro sistema.<sup>99</sup>

Logo, tem-se que para estes autores a análise deve ser feita em conjunto com as demais normas do ordenamento jurídico pátrio para que o sistema seja coeso. Não se pode, a fim de dar sentido ao dispositivo em comento, ignorar uma ampla gama de princípios já existentes em nosso país. Por isso, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional.

### 2.5.3 Nem inconstitucionalidade nem norma antielisão

Já para Gustavo da Silva Amaral, a norma teria apenas efeito simbólico, concluindo que, não embora o esforço empreendido pelo Governo Federal no sentido de que estaria criando uma norma geral antielisiva, como se pôde observar das mensagens de alguns parlamentares, na prática, o Congresso Nacional aprovou uma norma meramente simbólica, e, por isso, nem inconstitucional nem antielisiva

---

<sup>97</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: licitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 240.

<sup>98</sup> TUDISCO, Flavio; GOBBI, Rafael Gomes. Caso Kiwi Boats: segregação lícita de atividades empresariais. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord). **Planejamento Tributário**: análise de casos. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 199.

<sup>99</sup> GUBERT, Pablo Andres Pinheiro. **Planejamento Tributário**: análise jurídica e ética à luz da Lei Complementar 104/2001. Curitiba: Juruá, 2002, p. 64.

seria.<sup>100</sup>

Nesse sentido, também é o posicionamento de Adriano Keith Yjichi Haga, que esclarece:

Ao contrário do que parte da doutrina entende, não poderia ser entendida como uma norma geral antielisiva, tendo em vista que tal exegese está em desacordo com o princípio da legalidade, do qual decorre a taxatividade da tributação. Para que tal sentido lhe fosse atribuído, o veículo normativo teria que ser de emenda constitucional e, ainda assim, caberia discussão acerca da constitucionalidade de tal emenda. Referida regra, então, deve ser compreendida como uma norma anti-simulação, conclusão esta obtida com base em uma interpretação sistemática do dispositivo. O uso do termo “dissimulação” ratifica este entendimento.<sup>101</sup>

Isto, porque se interpretada em consonância com os ditames preestabelecidos pela Constituição, já se admite a desconsideração de ato ou negócio que incorram em simulação<sup>102</sup>. Entendendo também que não se trata de uma norma geral antielisiva, mas dando uma maior abrangência ao alcance do dispositivo, é o entendimento de Marco Aurélio Greco. Para o autor, além da simulação, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional abrange também as figuras do abuso de direito, a fraude à lei e o negócio indireto.<sup>103</sup>

Vê-se, para estes autores, que o efeito do parágrafo único do artigo 116 seria meramente simbólico, não se tratando de uma norma geral antielisiva.

---

<sup>100</sup> AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004, p. 105-107.

<sup>101</sup> HAGA, Adriano Keith Yjichi. **Interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - Planejamento tributário e finalidade da norma**. 2009. 48f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2009, p. 45.

<sup>102</sup> CRUZ, Eduardo Pires Gomez. **O parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional e o planejamento tributário**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4111/o-paragrafo-unico-do-art-116-do-codigo-tributario-nacional-e-o-planejamento-tributario>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

<sup>103</sup> GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181–204.

## CONCLUSÃO

O controvertido parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é objeto de farta discussão doutrinária. Isso porque o dispositivo é bastante simplista e genérico, além de estar inserido no contexto que disciplina a formação da obrigação tributária, em capítulo que trata do fato gerador, sugerindo uma aplicação bastante ampla em relação àquela disposição legal.

Se não bastasse a redação do dispositivo, verificou-se que o intuito do legislador, à época de sua elaboração, também foi confuso. Conforme demonstrado, ora o dispositivo era tratado como norma geral antielisão ora era tido como ferramenta contra a simulação.

Inclusive a justificativa do projeto de lei que deu origem a Lei Complementar nº 104/2001 trazia em seu bojo que a inclusão do parágrafo único do artigo 116 objetivava desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, que conforme demonstrado é tida como lícita e sinônima de planejamento tributário.

Tais entendimentos deram azo para parte da doutrina pensar que o dispositivo se trata de verdadeira norma antielisão, e que por isso estaria eivado de vício de inconstitucionalidade, por ferir de morte o princípio da legalidade e por acabar com a possibilidade de planejamento tributário.

Em sentido contrário, corrente capitaneada principalmente por Ricardo Lobo Torres defende que a modificação legislativa veio para consolidar e dar eficácia aos princípios constitucionais, principalmente ao da capacidade contributiva, pois seria instrumento justo a evitar a sonegação de tributos.

Ocorre que as declarações feitas no processo de elaboração da Lei Complementar 104/2001 não são lei e sequer podem ser consideradas com força de lei, devendo ficar o estudo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional adstrito ao texto que efetivamente fora aprovado.

Na análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o que o legislador disse, não disse, deixou de dizer ou quis dizer não possui a menor relevância, porque uma vez inserido no ordenamento jurídico brasileiro, o dispositivo em estudo deve ser interpretado em harmonia e de acordo com as demais normas legais.

Não se ignora que dentre os métodos interpretativos do direito incluí-se o histórico. Ocorre que se em matéria com maior elasticidade interpretativa ele já não é prestigiado, em virtude da dificuldade de se precisá-lo, em matéria de ordem tributária, então, deve ser rechaçado de plano. Caso contrário, aí sim, correr-se-ia o risco de desprestigiar o princípio da legalidade.

E, em sendo assim, não há como conceber que a simples inserção do termo dissimulação em capítulo do Código Tributário Nacional que trata da formação do fato gerador tenha permitido ao Fisco tributar por analogia. Ou que se tenha introduzido no ordenamento jurídico pátrio a teoria da interpretação econômica no direito tributário.

Tal interpretação é elástica demais e deve ser rechaçada. Para tanto, o intérprete deve estar atento ao que dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional. Em posse dele, tem-se que dissimular é instituto jurídico eminentemente civil, e deve-se, por isso, estudá-lo de acordo com a teoria civilista. Até porque ao intérprete tributário é vedado alterar a definição, o conteúdo e conceitos de institutos do direito privado.

E a definição de dissimular é bastante clara. Conforme visto, é albergada por outro instituto do direito privado, qual seja, simulação, e o seu estudo não pode prescindir do deste. Daí a razão de se analisar simulação em conjunto, daí a razão de o Código Civil tratar de ambas no mesmo artigo, no mesmo caput, referente ao mesmo assunto.

E toda a doutrina civilista brasileira é uníssona no sentido de tratar dissimulação como um instituto jurídico dependente da simulação. Nessa esteira, tem-se que para haver dissimulação, para haver o ato dissimulado, necessariamente deve-se haver o ato simulado, deve-se haver simulação. Para os autores privatistas, a existência da dissimulação pressupõe a ocorrência da simulação.

Ocorre que já havia no Código Tributário Brasileiro previsão expressa no sentido de que o lançamento poderia ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa em hipótese de simulação. E como simulação é um conceito mais amplo, nos casos em que houvesse a ocorrência também de dissimulação, já estaria a autoridade autorizada a desconsiderar os atos.

Não porque se estaria recorrendo ao recurso da analogia, ou se tributando conforme a interpretação econômica do direito tributário. Mas sim pelo fato da

conduta dissimulada constituir-se em verdadeiro abuso de direito, devendo ser rechaçada. E só por isso.

Por anos o vocábulo simulação esteve contido no inciso VII do Código Tributário Nacional, e durante todo esse tempo ninguém alegou que ele permitiria o uso da analogia em matéria tributária, ou a interpretação econômica do direito tributário.

Bastou a inserção do termo dissimular, e um procedimento legislativo confuso no que diz respeito aos motivos da norma, que se instaurou a problemática. É bem verdade também que em matéria tributária ambos os institutos foram tratados de forma isolada, fazendo parecer que um nada tinha a ver com o outro, até possivelmente com o intuito de se dar definição diferente a cada um. Mesmo assim, em virtude do que dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional, os seus conceitos não podem ser modificados pelo direito tributário.

Dificultou-se o entendimento e a análise da matéria, é verdade, talvez até de forma proposital, uma vez que se sabe que muitas decisões no Brasil são tomadas mais pelo seu caráter político do que jurídico, mas, mesmo assim, nunca se pode abrir mão do que prescreve o artigo 109 do Código Tributário Nacional.

Na realidade, tem-se que o legislador fez foi dificultar a compreensão da matéria. Mas não é de se estranhar. Afinal, é senso comum que nossos parlamentares não são os mais preocupados com questões de cunho técnico, tal qual o direito tributário é e exige que se seja.

Ressalte-se, por fim, que não trata o presente estudo acerca da possibilidade ou não de se interpretar o direito tributário brasileiro através de sua visão econômica. O que se sustentou é que a simples inserção do parágrafo único do artigo do artigo 116 do Código Tributário Nacional não autoriza o Fisco a interpretar o direito de acordo com a jurisprudência dos valores e nem a usar o recurso à analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Tanto é verdade que os arestos do Superior Tribunal de Justiça – STJ colacionados no presente estudo, que fazem menção a interpretação econômica no direito tributário, sequer mencionam o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Se esse entendimento já existia ou passou a existir, independentemente de ser possível ou não, independentemente de ser constitucional ou não, não foi pela

introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 9 jun. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 9 jun. 2012.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 1º de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 15 jun. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 1. **Acórdão que julgou improcedente apelação**. AC 8208 MG 95.01.08208-3. Segunda Turma. Relator: Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz. 22 de abril de 2002. Segunda Turma Suplementar. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2311195/apelacao-civel-ac-8208-mg-950108208-3-trf1>> Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 3. **Acórdão que julgou a inexistência de irregularidade na declaração de receitas**. AC 45034 SP 95.03.045034-9. Turma Suplementar. Relator: Eliana Marcelo. 17 de maio de 2007. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19594698/apelacao-civel-ac-45034-sp-9503045034-9-trf3>> Acesso em 10 out. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão de embargos de declaração acolhidos para suprir a omissão, restando inalterado, porém, o improvimento do recurso de apelação**. AC 2004.71.10.003966-0. Primeira Turma. Relator: Joel Ilan Paciornik. 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)> Acesso em: 10

out. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão que julgou caracterizada a evasão fiscal a constituição de empresa a fim de burlar o pagamento das contribuições sociais.** AC 2005.72.00.010480-6. Segunda Turma. Relator: Artur César de Souza, 16 de setembro de 2009. Disponível em:  
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=A+impetrante+participou+de+to+do+o+procedimento+administrativo%2C+n%C3%A3o+se+podendo+falar+em+aus%C3%A2ncia+de+notifica%C3%A7%C3%A3o.+2-+Verificada+a+pr%C3%A1tica+de+simula%C3%A7%C3%A3o%2C+com+a+constitu%C3%A7%C3%A3o+de+empresa+para+ fins+de+burlar+o+pagamento+das+contribu%C3%A7%C3%B5es+sociais%2C+resta+caracterizada+&s=jurisprudencia>>  
Acesso em: 11 out. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. **Acórdão que julgou pela manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela para que se reconhecesse a simulação.** Ag. Inst. n. 2004.04.01.044424-0/RS. Primeira Turma. Relator: Dirceu de Almeida Soares. 26 de janeiro de 2005. Disponível em:  
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=D%C3%A1-se+a+elis%C3%A3o+fiscal+quando%2C+por+meios+l%C3%ADcitos+e+diretos+o+c ontribuinte+planeja+evitar+ou+minimizar+a+tributa%C3%A7%C3%A3o.+Esse+plan ejamento+se+fundamenta+na+liberdade+que+possui+de+gerir+suas+atividades+e+ seus+neg%C3%B3cios+em+busca+da+menor+onerosidade+tribut%C3%A1ria+pos s%C3%ADvel%2C+dentro+da+zona+de+licitude+que+o+ordenamento+jur%C3%A Ddico+lhe+assegura&s=jurisprudencia>>  
Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou cabível a descon sideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.** 1ª Câmara. Acórdão nº 101-94.771. Relator: Valmir Sandri. 11 de novembro de 2004. Disponível em:  
<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdae032566f7006e567c/fcd5fa23ba90771e03256f4b0002a565?OpenDocument>>  
Acesso em: 10 out 2012.

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou que comprovada a simulação relativa é cabível a aplicação de multa.** 1ª Câmara. Acórdão 101-96087. Relator Mário Junqueira Franco Júnior. 27 de março de 2007. Disponível em:  
<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdae032566f7006e567c/7a3ae62a30190eb9032572b3001dd9cc?OpenDocument>>  
Acesso em 10 out. 2012.

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão que considerou subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, verdadeira alienação de participação societária.** 1ª Câmara. Acórdão nº 101-94.771. Relatora Sandra Maria Faroni. 24 de maio de 2006. Disponível em:  
<<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdae032566f7006e567c/3b51503feeeba0738325717e00839912?OpenDocument>>  
Acesso em 10 out. 2012.



BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que não conheceu os recursos especiais com o fundamento de que as verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda.** REsp 696745 CE 2004/0150095-1. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. 29 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7206677/recurso-especial-resp-696745-ce-2004-0150095-1-stj>> Acesso em: 11 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que parcialmente reconheceu Recurso Especial.** Recurso Especial nº 946.707 - RS (2007/0092656-4). Relator: Ministro Herman Benjamin. 31 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6061344/recurso-especial-resp-946707-rs-2007-0092656-4-stj/inteiro-teor>> Acesso em 10 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que proveu recurso especial com base na interpretação econômica.** REsp 700338/CE. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. 13 de junho de 2005. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/85172/recurso-especial-resp-700338-ce-2004-0156698-0-stj>> Acesso em 11 out. 2012.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 215.

CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes: In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). **Mini Reforma tributária.** Reflexões sobre a Lei 10.637/02 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/03. Belo Horizonte: Mandamento, 2003.

CRUZ, Eduardo Pires Gomez. **O parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional e o planejamento tributário.** Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4111/o-paragrafo-unico-do-art-116-do-codigo-tributario-nacional-e-o-planejamento-tributario>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

**Dicionário da Língua Portuguesa 2006.** Porto: Porto Editora, 2006.

DINIZ, Maria Helena. Da Invalidade do Negócio Jurídico. In: SILVA Regina Beatriz Tavares da Silva (coord.) **Código Civil Comentado.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal.** São Paulo: 1971. apud SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário.** 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_30/artigos/Art\\_andre.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm)> Acesso em: 23 abr. 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 1. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964. apud SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação**

**econômica e planejamento tributário.** 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

FILHO, Onofre Alves Batista. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. In: Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2001, Brasília. **Anais...** Brasília: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, 2002. 435p.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo Filho. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral. Volume I.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética. n. 68, mai. 2001.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Sucessões.** São Paulo: Saraiva, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Parte Geral.** 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário:** análise jurídica e ética à luz da Lei Complementar 104/2001. Curitiba: Juruá, 2002.

HAGA, Adriano Keith Yjichi. **Interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - Planejamento tributário e finalidade da norma.** 2009. 48f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2009.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. p. 696 – 1747.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2011.

MAIDA, Fernando. A Importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema

Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Validade**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p.211

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil. Vol. 1. Introdução ao direito civil. Teoria geral de direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação, e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. “Interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RIZZARDO, Arnaldo. **Parte Geral do Código Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil Parte Geral**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. 1.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 25. ed. Atualização de Zeno Veloso. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 7.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSA, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Renovar, 2009.

SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário**. 2010. 66f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República. Volume I. Parte Geral e Obrigações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito

Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011.

TUDISCO, Flavio; GOBBI, Rafael Gomes. Caso Kiwi Boats: segregação lícita de atividades empresariais. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord). **Planejamento Tributário: análise de casos**. São Paulo: MP Ed., 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Parte Geral**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A. 2004.

VENTORIM, Cristina Lino. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em direito fiscal. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, 1973 *apud* CRISTINA, Lino Ventorim. **A Elisão Fiscal e a “Norma Geral Antielisiva” a partir de uma Interpretação Constitucional**. 2006. 176f. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Cândido Mendes, 2009.