

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

A NORMA GERAL ANTIELISIVA E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Lucas do Vale Pattitucci

Rio de Janeiro  
2017 / 1º Semestre

Lucas do Vale Pattitucci

## A NORMA GERAL ANTIELISIVA E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Rio de Janeiro  
2017 / 1º Semestre

### CIP - Catalogação na Publicação

P321n Pattitucci, Lucas do Vale  
A Norma Geral Antielisiva e os limites ao  
Planejamento Tributário / Lucas do Vale Pattitucci.  
-- Rio de Janeiro, 2017.  
69 f.

Orientador: Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Elisão Tributária. 2. Teoria do Abuso de  
Direito. 3. Jurisprudência dos Valores. 4. Norma  
Geral Antielisiva. I. Siqueira, Vanessa Huckleberry  
Portella, orient. II. Título.

CDD: 341.392

Lucas do Vale Pattitucci

## A NORMA GERAL ANTIELISIVA E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

---

Bruno Maurício Macedo Curi

Rio de Janeiro  
2017 / 1º Semestre

## RESUMO

PATTITUCCI, Lucas do Vale. **A Norma Geral Antielisiva e os limites ao Planejamento Tributário**. 2017. 69 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho tem como objeto de estudo a norma geral antielisiva introduzida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104 de 2001. Para tanto, analisa-se inicialmente o fenômeno da hermenêutica jurídica aplicada ao Direito Tributário e a necessidade premente de que se utilize como parâmetro os valores da Segurança Jurídica e da Justiça para uma melhor aplicação da norma tributária. Em seguida, estuda-se o fenômeno da elisão tributária e a aplicação da Teoria do Abuso de Direito ao combate da elisão abusiva. Por último, é centralizada como objeto a referida norma antielisiva, a fim de se investigar acerca da sua natureza, conteúdo e compatibilidade com a ordem constitucional.

**Palavras-Chave:** Elisão Tributária; Teoria do Abuso de Direito; Jurisprudência dos Valores; Norma Geral Antielisiva.

## ABSTRACT

PATTITUCCI, Lucas do Vale. **The General Anti-Elision Norm and the Limits to Tax Planning.** 2017. 69 f. Monograph (Bachelor's Degree in Law) – FEDERAL UNIVERSITY OF RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

The present study has as object of study the general anti-avoidance provision introduced in the sole paragraph of art. 116 of the National Tax Code by Complementary Law 104 of 2001. To do so, we first analyze the phenomenon of legal hermeneutics applied to Tax Law and the urgent need to use as a parameter the values of Legal Security and Justice for a better application of the tax norm. Next, we study the phenomenon of tax planning and the application of the Law Abuse Theory to combat abusive tax avoidance. Finally, we will specifically study the sole paragraph of art. 116 of the National Tax Code, objectifying to investigate its nature, content and compatibility with the constitutional order.

**Key-words:** Tax Planning; Law Abuse Theory; Jurisprudence os Values; General Anti-avoidance Provison.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2. INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>12</b>
2.1 Correntes Teóricas Básicas.....	13
2.1.1 Interpretação conceptualista (jurisprudência dos conceitos) .....	14
2.1.2 Interpretação econômica (jurisprudência dos interesses) .....	15
2.1.3 Interpretação valorativa ou pós-positivista (jurisprudência dos valores) .....	17
2.2 A Segurança Jurídica e a Justiça como valores para interpretação da norma tributária... 19	
2.2.1 Segurança Jurídica e Legalidade .....	20
2.2.2 Justiça e Capacidade Contributiva .....	24
<b>3. ELISÃO FISCAL E NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS .....</b>	<b>30</b>
3.1 Elisão e Evasão Fiscal .....	31
3.2 Violação do Valor Justiça e a Teoria do Abuso de Direito .....	33
3.3 Normas Gerais Antielisivas .....	36
3.4 Normas antielisivas no direito estrangeiro .....	37
3.4.1 Alemanha .....	37
3.4.2 Espanha .....	37
3.4.3 Argentina.....	38
3.4.4 Estados Unidos.....	38
3.4.5 França.....	39
3.5 Normas antielisivas na legislação esparsa brasileira .....	39
3.5.1 No Imposto de Renda.....	40
3.5.2 Princípio do arm's length .....	41
3.5.3 No ICMS fluminense .....	41
<b>4. O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN .....</b>	<b>42</b>
4.1 A lei complementar 104 de 2001 e o parágrafo único do art. 116 do CTN .....	43
4.1.1 A exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001 .....	45
4.1.2 Simulação vs. Dissimulação .....	46
4.2 A constitucionalidade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro ....	49
4.2.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF .....	49
4.2.2 A constitucionalidade do art. 116 do CTN.....	53
4.2.2.1 A estrita legalidade e a tipicidade fechada .....	53

4.2.2.2 A analogia e a interpretação econômica do direito tributário.....	55
4.2.2.3 A separação dos Poderes .....	58
4.3 A Eficácia, o Alcance e o Procedimento Administrativo da norma geral antielisiva .....	58
<b>5. CONCLUSÕES.....</b>	<b>62</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>66</b>



## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso possui como tema a elisão tributária, conhecida, também, por planejamento tributário, através da qual o contribuinte utiliza-se de meios e alternativas lícitas encontradas no ordenamento jurídico para reduzir ou eliminar o pagamento de determinado tributo, ou seja, é economia de tributo obtida em razão da escolha de uma das formas admitidas em lei para a prática de um ato.

A elisão tributária é importante mecanismo utilizado pelos contribuintes, principalmente empresas, para tentar reduzir ou eliminar determinada carga tributária incidente. Nesse sentido, o professor Ricardo Lodi afirma que “planejamento fiscal é uma conduta inerente ao desenvolvimento regular das atividades das empresas, assegurado constitucionalmente pelo princípio da livre iniciativa (artigo 170, CF)”<sup>1</sup>.

Antes do advento da lei complementar 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública já combatia o planejamento tributário ilícito por parte do contribuinte confeccionado mediante falsidade, dolo, fraude ou simulação. Para tanto, aplicavam o artigo 149 do referido diploma tributário, efetuando o lançamento de ofício quando comprovadas essas situações ilícitas. Não obstante, a lei complementar 104 de 2001, introduziu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, possuindo a seguinte redação:

“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”.

Tal dispositivo gerou grandes controvérsias por parte da doutrina pátria, principalmente quanto a sua natureza e a sua constitucionalidade, os quais são os objetos deste trabalho. Para a persecução do esclarecimento de tais objetos, o presente estudo é

---

<sup>1</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento tributário, mesmo mal feito, não é o mesmo que sonegar imposto. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-jul-23/ricardo-lodi-planejamento-tributario-mal-feito-nao-sonegar/>>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 2.

pautado em três grandes partes, que fundamentam as premissas primordiais que desembocarão nas assertivas conclusivas desta monografia.

A primeira parte do trabalho trata sobre a interpretação do Direito Tributário. Isso porque, para se perquirir sobre a natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN e sua constitucionalidade, passa-se inevitavelmente por um trabalho genuinamente hermenêutico. Dessa maneira, analisa-se as 3 correntes históricas e clássicas da Interpretação na Teoria Geral do Direito, as quais terão grande importância prática na análise das normas antielisivas:

a) a interpretação conceptualista, pautada na centralidade do princípio da Segurança Jurídica e da Legalidade como tentativa de proteger o contribuinte contra os arbítrios do Poder Estatal;

b) a interpretação econômica, que enfatiza o Princípio da Capacidade Contributiva, respaldado pelo princípio da Isonomia, com vistas a elaborar uma tributação mais equânime entre os contribuintes;

c) a interpretação valorativa ou pós-positivista, a qual parte da premissa da relatividade dos princípios e aplica aos mesmos a técnica da ponderação com o fim de estabelecer uma tributação justa mas que não seja arbitrária.

Em seguida, analisa-se mais especificamente os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva e os seus respectivos valores da Segurança Jurídica e da Justiça, uma vez que os mesmos são tratados pela doutrina como primordiais para uma atividade hermenêutica mais profunda no Direito Tributário. A Segurança Jurídica e a Justiça seriam os valores que sempre permearam a história e evolução desse ramo do direito, fazendo com que, por esse motivo, a doutrina trate a história do Direito Tributário como pendular, ora tendendo para um desses valores, ora tendendo para outro.

A segunda parte do trabalho aprofunda a temática sobre a elisão fiscal. Inicialmente, faz-se uma necessária diferenciação entre os institutos da elisão e da evasão, trazendo as correspondentes divergências doutrinárias acerca do tema. Posteriormente, é feita uma

análise sobre o combate à elisão abusiva através da Teoria do Abuso de Direito aplicado ao Direito Tributário e adoção das cláusulas gerais antielisivas com esse desiderato.

Faz-se, ainda, uma análise do direito comparado para identificar é o tratamento das cláusulas antielisivas em outros ordenamentos. Nesse ponto, foram analisados 5 países: a) a Alemanha, que procurou combater o abuso de forma; b) a Espanha, cuja norma antielisiva focava-se no combate da fraude à lei; c) a Argentina, com a adoção da chamada interpretação econômica; d) os Estados Unidos, através da Teoria do Propósito Mercantil e; e) a França, com o combate ao abuso de direito em suas diversas espécies.

Passa-se, então, a uma análise acerca de pontuais e específicas normas de combate ao abuso de direito no planejamento tributário sem, contudo, utilizar-se de cláusulas gerais do ordenamento jurídico. Assim, são discutidas 3 normas da legislação brasileira que combatem a elisão abusiva, respectivamente, no Imposto de Renda, através da adoção do Princípio do *arm's length* e no ICMS do estado do Rio de Janeiro.

A terceira parte deste estudo detém-se em um exame específico sobre o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela lei complementar 104 de 2001. Inicialmente, procura-se perquirir acerca da natureza jurídica do instituto trazido pelo referido dispositivo, investigando a exposição de motivos da referida lei complementar. Em seguida, é feita uma diferenciação entre os termos “simulação” e “dissimulação”, uma vez que o segundo encontra-se presente na norma em epígrafe e é essencial para a configuração da natureza do instituto.

Posteriormente, já tendo analisado o sentido da referida norma, procurou-se investigar acerca da compatibilidade entre a mesma e a Constituição da República de 1988, uma vez que diversos doutrinadores a entendem inconstitucional, havendo inclusive, uma ação do controle concentrado protocolada perante o Supremo Tribunal Federal visando a declaração de sua inconstitucionalidade.

Por último, superada a questão acerca da constitucionalidade da norma geral antielisiva, passa-se a tratar das questões referentes à sua eficácia, alcance e ao procedimento para a sua efetivação.

## 2. INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O Ministro Luís Roberto Barroso em seu Curso de Direito Constitucional Contemporâneo inicia sua explicação sobre interpretação jurídica<sup>2</sup> citando a música “Garota de Ipanema” de Carlos Jobim e Vinícius de Moraes. Segundo o autor, a citada música, lançada em 1963, foi cantada e regravada centenas de vezes e por centenas de músicos, sendo que as diversas versões nunca foram idênticas. Assim, o referido autor procura fazer um paralelo com a interpretação jurídica, visto que parte-se de uma letra com melodia que é intermediada por um intérprete até que chegue ao público como música. Segundo Barroso:

(...) entre a obra e o público, há uma intermediação necessária feita por quem vai executá-la. A interpretação, por certo, é desenvolvida com base na obra preexistente e nas convenções musicais. Mas estará sempre sujeita à percepção e à sensibilidade do intérprete. Por isso mesmo, uma versão nunca é exatamente igual à outra.

Desta forma, o autor procura demonstrar que toda aplicação de norma jurídica passa por uma atividade hermenêutica, assim como toda apresentação de uma música já criada passa uma interpretação da letra e melodia originalmente desenvolvidas.

Assim, a atividade do intérprete seria de “revelar ou atribuir sentido a textos ou outros elementos normativos (como princípios implícitos, costumes, precedentes), notadamente para o fim de solucionar problemas”. Assim, como o músico, o intérprete jurídico é um intermediador, o qual atua entre a atividade legislativa e a solução dos conflitos e relações jurídicas. Ou seja, ao pressupor a incompletude ou ausência de univocidade do texto normativo, o intérprete deverá “retornar aos pontos em que a palavra foi utilizada e reorientar sua interpretação com base no novo sentido”.

Por outro lado, a interpretação jurídica não mais deve ser entendida como uma simples atividade de se perquirir em abstrato acerca dos possíveis significados da norma separada da aplicação da mesma. Em verdade, a interpretação jurídica compreende a subsunção de uma norma jurídica (tese a ser aplicada decorrente da interação entre o texto jurídico e a realidade) a um enunciado normativo (texto em abstrato), gerando, por fim, uma norma de

---

<sup>2</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. (pg. 267 a 269). Pg. 268.

decisão. Fala-se, portanto, em norma jurídica não como objeto da interpretação, mas sim como seu produto. Nesse sentido, enuncia Eros Roberto Grau<sup>3</sup>:

A interpretação, pois, é um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. É atividade voltada ao discernimento de enunciados semânticos veiculados por preceitos (enunciados, disposições, textos): o intérprete desvencilha a norma do seu involucro (o texto); neste sentido, o intérprete "produz norma". Dizendo-o de outro modo: a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (texto, enunciados) em normas, meio através do qual o intérprete desvenda as normas contidas nas disposições.

A análise da interpretação jurídica é de primordial interesse para o presente trabalho, visto que o objetivo do mesmo é perquirir acerca da mudança ocorrida com a introdução no ordenamento jurídico do parágrafo único do art. 116 do CTN pela lei complementar 104 de 2001.

## 2.1 Correntes teóricas básicas

O Código Tributário Nacional tratou da integração e interpretação das normas de Direito Tributário no Capítulo IV, do Título I, do Livro II. Não obstante tenha tratado da temática em um capítulo próprio do diploma tributarista, não é possível afirmar que o mesmo tenha exaurido a questão sobre a hermenêutica desse ramo específico. Pelo contrário, a tratativa em capítulo próprio do CTN não fez afastar a utilização das regras clássicas de hermenêutica.

Nesse sentido, segundo Ricardo Lobo Torres, no Direito Tributário, não há metodologia especial de interpretação, devendo ser aplicada a pluralidade metodológica aplicada na interpretação da Teoria Geral do Direito, não devendo se cogitar, para tanto, nenhuma forma de hierarquia entre os métodos interpretativos, já que os mesmos se integram e complementam<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> GRAU, Eros. **A interpretação constitucional como processo**. Revista Consulex, RT, ano I, n. 3, 1997. Pg. 41.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 3ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000. Pg. 131

Historicamente, no Direito Tributário, a interpretação jurídica sempre seguiu um movimento pendular<sup>5</sup>, ora tendendo a beneficiar o Fisco (*in dubio pro fisco*), ora tendendo a beneficiar o contribuinte (*in dubio contra fisco*). Nesse sentido, é necessário analisar as 3 correntes básicas da interpretação da Teoria Geral do Direito, quais sejam: a jurisprudência dos conceitos (interpretação conceptualista), a jurisprudência dos interesses (interpretação econômica) e a jurisprudência dos valores (interpretação valorativa ou pós-positivista).

### 2.1.1 Interpretação Conceptualista

A interpretação conceptualista surge com o ápice do Estado Liberal de filosofia Iluminista, onde a ideia da legalidade é elencada como garantia maior de proteção das pessoas contra os arbítrios das autoridades. A burguesia ascendente viu na legalidade estrita o instrumento de defesa das suas relações jurídicas em face dos atos da nobreza.

Nesse sentido, houve espaço para ascensão do formalismo jurídico, que procurou reduzir o Direito à norma, desapegando-se de qualquer questão sobre justiça ou moral que não estivesse positivada.

Na interpretação conceptualista, a segurança jurídica é o valor mais importante, merecendo especial proteção por parte do legislador. Por isso da utilização da legalidade estrita como método de hermenêutica, a qual reduz a atuação do intérprete à mera subsunção do caso concreto às normas positivadas. Isso porque, em consonância com o positivismo formalista, parte-se do pressuposto de que os conceitos e categorias elencados pelas normas jurídicas já trazem consigo toda a realidade econômica e social pretendida pelo legislador, de modo que ao intérprete não cabe preocupar-se com algo que não a norma pura<sup>6</sup>.

Tal entendimento possui como método de hermenêutica principal o sistemático, isso porque, para essa corrente, os conceitos e definições jurídicas, independentemente da lei que o traga, devem valer para todo o ordenamento jurídico enquanto um sistema de normas integradas. Sendo assim, a aplicação desse método sistemático puramente no Direito

---

<sup>5</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59ª Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 237 – 276.

<sup>6</sup> Hans Kelsen foi um dos ícones do positivismo formalista. Em seu livro Teoria Pura do Direito, defende o Direito como ciência pura, estritamente relacionada com a análise da norma e do ordenamento jurídico desprovida de qualquer ingerência moral ou valorativa intrínseca necessária.

Tributário faz com que seja possível observar uma nítida prevalência dos conceitos do Direito Civil sem, necessariamente, levar em consideração a realidade econômica subjacente ao fato gerador.

Nesse contexto de prevalência dos conceitos e definições do direito civil, o contribuinte possuirá ampla liberdade para planejar os seus atos e negócios jurídicos, utilizando-se de uma forma jurídica que não se subsuma à hipótese de incidência, fugindo da tributação, ainda que os efeitos da forma que adotou sejam os mesmos da forma tributável descrita na lei.

Na Jurisprudência dos conceitos, portanto, a elisão fiscal é amplamente admitida, visto que o contribuinte pode utilizar-se de qualquer forma lícita do direito civil para fugir da norma de incidência e, por conseguinte, da tributação. Pelo princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada, trazidos pela presente corrente, o legislador deve prever de maneira exauriente e taxativa as possíveis situações passíveis de tributação, fora das quais, possui ampla liberdade o contribuinte. Para essa corrente, qualquer forma de evitar a elisão tributária seria tributar um fato inexistente, violando, assim, a propriedade privada e a autonomia da vontade do contribuinte.

No Brasil, podem ser citados como defensores dessa corrente: Alberto Xavier, Antônio Roberto Sampaio Dória, Sacha Calmon Navarro Coelho e Gilberto de Ulhoa Canto. Nesse sentido, assevera Sampaio Dória<sup>7</sup>:

Primeiramente, a estrita legalidade dos tributos é cânone de natureza constitucional (Constituição Federal, art. 153, § 29). Ora, se o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmutar em seu autor, inverter tal prioridade?

### **2.1.2 Interpretação Econômica**

A Jurisprudência dos Interesses surgiu no final do século XIX propondo ser uma visão contrária ao positivismo formalista e à Jurisprudência dos Conceitos. Nesse contexto, surgia o Estado Social (Welfare State) como uma resposta capitalista às ascendentes ideias

---

<sup>7</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. Livraria dos Advogados Editora, 1971. Pg. 60.

socialistas, buscando garantir aos cidadãos ações estatais positivas que salvaguardem o seu bem estar, procurando, assim, as distorções do mercado.

Tal corrente possuía como principal diferença em relação à Jurisprudência dos Conceitos o fato de o legislador ser “substituído” na sua centralidade por forças sociais, chamadas de interesses, os quais poderiam ser extraídos da própria lei ou do contexto social. Dessa forma, ao contrário da corrente anterior, a Jurisprudência dos Interesses não mais coloca o legislador como centro das atenções de um ordenamento jurídico, mas sim os interesses que ensejaram a produção da norma. Assim, a problemática acerca da norma jurídica deve ser analisada a partir do fato, seja ele social, econômico ou histórico e não mais a partir da figura do legislador, fazendo triunfar as ideias de justiça sobre as ideias de segurança jurídica e o princípio de capacidade contributiva sobre o princípio da legalidade<sup>8</sup>.

Nesse contexto, é que surge, na Alemanha, com o Código Tributário Alemão de 1919, a chamada interpretação econômica do fato gerador, a qual possuía como postulados: a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Civil, a prevalência da capacidade contributiva, retirada diretamente dos fatos sociais, a possibilidade de analogia, a função criadora do juiz (passa a desempenhar papel importante na interpretação do fato) e a intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade<sup>9</sup>. Assim, ao invés da prevalência da interpretação sistemática, como na interpretação conceptista, onde havia uma prevalência dos conceitos do Direito Civil, houve prevalência da interpretação teleológica, uma vez que ao interpretar cabe buscar os interesses econômicos ou sociais intrínsecos à norma e ao Direito Tributário.

Segundo Johnson Barbosa<sup>10</sup>, no Código Alemão, 2 dispositivos tratavam da Interpretação Econômica:

§ 4º - A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, o seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.

§ 5º - O débito tributário não deve ser objeto de evasão ou redução mediante o abuso de formas jurídicas de direito privado.

---

<sup>8</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 13.

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 5.

<sup>10</sup> BARBOSA, Johnson. **A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade**. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002. Pg. 45.



Para essa corrente, o que importa é o substrato econômico extraído do fato e não propriamente a forma jurídica sobre o qual é revestido o mesmo, isso porque, baseia-se no princípio da igualdade e da capacidade contributiva, já que situações econômicas iguais devem ser tratadas igualmente, independentemente da forma que adotem. Segundo o Procurador André Luiz Carvalho Estrella<sup>11</sup>:

(...) tem por finalidade buscar o significado econômico das leis tributárias com base no princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Em outras palavras, a interpretação econômica é o instrumento de aplicação do princípio da igualdade, onde situações econômicas iguais devem ser tratadas de forma igual, independente da forma jurídica adotada na operação, visando a uma distribuição uniforme dos encargos sociais.

Assim, para Johnson Barbosa<sup>12</sup>, o Direito Tributário deve buscar analisar os efeitos econômicos do fato e o comportamento dos indivíduos e, quando o mesmo é abusivo em relação ao resultado econômico pretendido através da forma escolhida, “com o fito de fugir da norma de tributação, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar essa forma”, fazendo incidir a norma tributária. Dessa forma, como afirma Vanessa Siqueira<sup>13</sup>, essa corrente acaba “pregando a ilicitude generalizada da elisão”, uma vez que caracterizaria abuso com o objetivo de fugir da tributação através da forma.

### 2.1.3 Interpretação Valorativa

Em resposta à Jurisprudência dos Conceitos, que desconsiderava qualquer análise econômica e social inerente à norma, e à Jurisprudência dos Interesses, que surgiu como mero instrumento na defesa da arrecadação do Estado, a Jurisprudência dos Valores surgiu para o Direito Tributário na década de 1970, muito influenciado pelas ideias de Karl Larenz e John Rawls. Contrariamente às correntes anteriores, a Jurisprudência dos Valores muda o paradigma da interpretação jurídica ao reaproximar a ética ao Direito, fazendo surgir a Justiça como fator importante das relações jurídicas.

---

<sup>11</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e Seus efeitos-Artigo 116, Parágrafo único, do CTN**. Revista Jurídica da Presidência, v. 3, n. 30, 2001. Pg. 6.

<sup>12</sup> BARBOSA, Johnson. **A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade**. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002. Pg. 47.

<sup>13</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59ª Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. Pg. 27..

Nesse contexto, é que surge, em contraposição ao Welfare State, o chamado Estado de Risco, bem conceituado por Ricardo Lodi<sup>14</sup>:

(...) sendo incapaz de garantir todas as prestações sociais intrínsecas ao Estado Social, constitui campo para o florescimento do princípio da subsidiariedade, pelo qual a atuação estatal só se justifica em atividades que não podem ser desempenhadas pela sociedade (...).

Essa corrente, também chamada de Interpretação Valorativa ou Pós-positivista, passa, então, a abrir espaço para as ideias referentes à justiça tributária. Sendo assim, a interpretação do Direito Tributário torna-se uma constante atividade de ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, entre justiça e segurança jurídica<sup>15</sup>. O intérprete não é mais só o legislador, como na Jurisprudência dos Conceitos, ou só o juiz, como na Jurisprudência dos Interesses, mas agora adota-se uma pluralidade na atividade hermenêutica, incluindo além dos agentes já citados, doutrinadores, cidadãos e etc.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>16</sup>, o pós positivismo e a Jurisprudência dos Valores passaram a aplicar algumas teses quando da interpretação do Direito Tributário:

- a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”;
- c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;
- d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver sub *specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum;
- e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

Sendo assim, através da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, para a Jurisprudência dos Valores, a elisão fiscal, como mecanismo de economia de tributo, somente é permitida se o contribuinte não lançar mão de meios abusivos, utilizando-se, por exemplo, dos conceitos do direito civil para mascarar sua capacidade contributiva. Tal

<sup>14</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 17-18.

<sup>15</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59º Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. Pg. 29.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pgs. 6-7.

corrente, por outro lado, também não se confunde com a Interpretação Econômica, permitindo o combate à elisão abusiva sem a cobrança de tributo não previsto em lei, vedando-se, inclusive, a analogia para esse fim.

## **2.2 A Segurança Jurídica e a Justiça como valores para interpretação da norma tributária**

Com o advento do pós-positivismo, os princípios vêm desempenhando função cada vez mais central no mundo jurídico. Antes entendidos como meros valores abstratos sem força impositiva, hoje é firme o entendimento de que são espécie de norma jurídica de alto grau de abstração e plasticidade, contendo mandamentos positivos e negativos tanto ao legislador como ao intérprete. Os princípios diferenciam-se das regras na medida em que são mandados de otimização, permitindo sua aplicação através de ponderação e balanceamento de interesses, ao passo que as regras são comandos diretos e são aplicáveis na lógica “tudo ou nada” (all or nothing).

Os princípios configuram no ordenamento jurídico, a positivação e normatização dos valores e fundamentos existentes e pretendidos. Sendo assim, Ricardo Lodi<sup>17</sup> afirma que os valores da Segurança Jurídica e a Justiça são os maiores valores do ordenamento jurídico, correspondendo, respectivamente, aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, no Direito Tributário. Nesse sentido, Ingo Sarlet<sup>18</sup> entende que o princípio da Segurança Jurídica é um dos fundamentos do próprio Estado de Direito e da ordem jurídica:

Assim, convém lembrar que, havendo (ou não) menção expressa no âmbito do direito positivo a um direito à segurança jurídica, de há muito, pelo menos no âmbito do pensamento constitucional contemporâneo, se enraizou a ideia de que um autêntico Estado de Direito é sempre também – pelo menos em princípio *e num certo sentido* – um Estado da segurança jurídica, já que, do contrário, também o “governo das leis” (até pelo fato de serem expressão da vontade política de um grupo) poderá resultar em despotismo e toda a sorte de iniquidades. Com efeito, a doutrina constitucional contemporânea tem considerado a segurança jurídica como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal sorte que a segurança jurídica passou a ter o *status* de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito.

---

<sup>17</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 22.

<sup>18</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Livraria do Advogado Editora, 2006. Pg. 434.

Quanto ao valor Justiça, sabe que o mesmo dialogou com o Direito de diferentes maneiras ao longo da história. Inicialmente, o próprio Direito teria nascido de uma ideia geral de Justiça com o jusnaturalismo, ora fundamentada nas leis da natureza (Justiça Natural), ora fundamentada numa ordem teocrática (Justiça Divina). Em segundo lugar, numa visão formal positivista, principalmente através dos estudos de Hans Kelsen, a visão purista da norma jurídica impossibilitava que se associasse o Direito e a Justiça como inerentes um ao outro. Por último, após as Duas Grandes Guerras do século XX, viu-se que o positivismo jurídico formalista poderia dar azo a arbitrariedades e a violações, o que fez com que os teóricos da época vissem a necessidade de aproximação entre Direito e Justiça. No direito brasileiro, a Justiça foi incorporada na Constituição de 1988 em diversas ocasiões, como a inclusão da dignidade da pessoa humana (basilar da equidade) enquanto fundamento da República e também do art. 3º, que estabelece a construção de uma sociedade justa como um dos objetivos fundamentais do Brasil.

Ambos os valores permearam a evolução das correntes hermenêuticas da Teoria da Interpretação Jurídica, ora prevalecendo a Segurança Jurídica, na Jurisprudência dos Conceitos, ora prevalecendo a Justiça, na Jurisprudência dos Interesses. A partir do pós-positivismo, com a Jurisprudência dos Valores, houve uma necessidade de retorno ao ideário de Justiça sem, contudo, deixar de observar a necessária Segurança Jurídica das relações, fazendo com que houvesse a necessidade de se desenvolver uma constante atividade de ponderação entre os seus respectivos princípios, a legalidade e a capacidade contributiva.

### **2.2.1 Segurança Jurídica e Legalidade**

A Segurança jurídica, ao longo da história, esteve sempre associada à ideia de legalidade por uma necessidade constante de contenção do poder estatal. Inicialmente, o ímpeto de se limitar o poder tributante do rei veio num contexto de fortalecimento da figura do monarca, com necessidade cada vez maior de custear as atividades do Estado. Nesse cenário, os senhores feudais ingleses sentiram a urgência de se proteger contra a tributação arbitrária. Sendo assim, através da Magna Carta de 1215, foi imposta a exigência de que, exceto em algumas hipóteses, o tributo fosse aprovado pelo chamado *Commune Consilium Regis*, formado pelos representantes dos senhores feudais.

Segundo Ricardo Lodi<sup>19</sup>, surgem desse período, os “princípios do consentimento e da temporariedade, germens dos princípios da legalidade e da anualidade”. O primeiro surgiu da necessidade de se pôr um contrapeso no arbítrio estatal a respeito da imposição dos tributos que custeariam as atividades do Estado, através da aprovação dos mesmos pelos senhores feudais. Por outro lado, o segundo princípio tratava de por quanto tempo duraria a autorização, visto que, à época, os tributos possuíam caráter provisório por não se prestarem a custear atividades ordinárias. Sendo assim, as autorizações do *Commune Consilium Regis* precisavam ser constantemente renovadas.

A partir Modernidade, com o fim do feudalismo e advento do capitalismo, os tributos passaram a configurar a principal fonte de receita do Estado, sendo responsáveis, agora, pelas despesas públicas ordinárias, sendo cobrados de forma permanente. A burguesia em ascensão passou a procurar mecanismos que controlassem cada vez mais a atividade do monarca. Assim, em virtude da ideia de permanência dos tributos, o chamado Princípio do Consentimento foi sendo substituído pelo Princípio da Legalidade Tributária, entendido o mesmo como Reserva Legal, somente podendo haver cobrança de tributo quando houver lei que o autorize.

Nos dias de hoje, o Estado Democrático e Social é exercido através de representantes diretos do povo, sendo assim, o princípio da legalidade deve ser entendido através de um viés mais plural, que garanta a igualdade de tratamento entre os cidadãos e a unidade do sistema jurídico. Com o fim do Estado Absolutista, a Segurança Jurídica não deve mais ser entendida somente como uma forma de proteção máxima do contribuinte em face dos arbítrios do Poder Estatal, mas também como uma forma de garantir isonomia entre os contribuintes através da não surpresa nas relações jurídicas.

No Brasil, entretanto, a Legalidade e a Segurança jurídica possuem, ainda, um caráter individualista, muito devido a um período pós ditadura militar, em que a legalidade é uma das únicas formas de defesa em face do arbítrio do Poder. Nesse sentido, no direito pátrio, tem prevalecido o entendimento da prevalência da Segurança Jurídica nas relações tributárias sem, no entanto, cotejá-la com outros princípios, como o da Capacidade Contributiva e o da Justiça Fiscal. Segundo Ricardo Lodi<sup>20</sup>, essa prevalência quase que

---

<sup>19</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 26.

<sup>20</sup> Ibid., pg. 30.

absoluta da Segurança Jurídica revela uma doutrina muito mais preocupada em garantir a liberdade referente ao patrimônio do que a liberdade referente à pessoa, o que demonstra uma total dissonância em relação à nova ordem constitucional pós 1988.

Em sintonia com essa corrente legalista e patrimonialista da Segurança Jurídica, é defendida, no Brasil, a tese de que vigora a tipicidade fechada, cujo principal vetor é Alberto Xavier<sup>21</sup>, que afirma que:

A tipicidade do Direito Tributário (...) contém em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. Como já se viu, uma reserva absoluta de lei impõe que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão que, desta sorte, se obtém por mera dedução da norma, limitando-se o órgão de aplicação do direito a nela subsumir o fato tributário.

Segundo o autor, como decorrência da Tipicidade Fechada, vigoram 4 subprincípios:

a) Princípio da Seleção, segundo o qual a lei tributária já seleciona os fatos que revelam capacidade contributiva, não podendo se falar em tributar com base em conceitos ou cláusulas gerais de tributos; b) Princípio do Numerus Clausus, o qual afirma que os tributos devem estar previstos de forma taxativa na lei, vedando-se a analogia em decorrência da reserva legal absoluta; c) Princípio do Exclusivismo, segundo o qual o tipo tributário deve contemplar uma descrição minuciosa, completa e exauriente dos elementos necessários do Tributo; d) Princípio da Determinação, que preconiza que o órgão aplicador deve basear a sua decisão rigorosamente na lei, apenas subsumindo o fato ao tipo.

Entretanto, não deve prevalecer esse entendimento, principalmente pela impossibilidade de se estabelecer faticamente um sistema fechado baseado em definições conceituais não maleáveis, uma vez que a realidade social e econômica exigem uma dinamicidade e, em muitas vezes, uma apreciação axiológica. Nesse sentido, Ricardo Lodi<sup>22</sup> afirma que a subsunção (fenômeno peculiar atrelado a conceitos) de um fato a um tipo de tributo não ocorre quando a atividade requer uma análise valorativa. Assim, para o referido doutrinador, no direito tributário, o que ocorre, na verdade, é:

---

<sup>21</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. Editora Revista dos Tribunais, 1978. Pg. 91.

<sup>22</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 34.

“a coordenação de um fato jurídico praticado pelo contribuinte a um tipo legal, que, como tal, carece sempre, ou quase sempre, de uma apreciação axiológica, em maior ou menor grau por parte do aplicador da lei”.

Assim, é o legislador que, através da definição da hipótese de incidência, estabelecerá o grau de abertura do tipo legal, não afastando, em hipótese alguma, o espaço reservado ao intérprete para, através de uma análise axiológica, adequar o mesmo à realidade econômica e social. É o que se conhece por tipicidade aberta, na qual, segundo Ricardo Lodi<sup>23</sup>:

(..) o fato gerador da obrigação tributária se manifesta, indubitavelmente, pela descrição de uma conduta humana, descrição tipológica, que por natureza sempre é aberta. Como salienta Karl Engisch, os tipos se abrem a aplicação teleológica do direito.

Dessa forma, as expressões relacionadas à tipicidade fechada, legalidade estrita e reserva absoluta de lei são meramente doutrinárias, não sendo derivadas de normas constitucionais. Decorrem, sobretudo, de corrente do Direito Tributário que enxerga na segurança jurídica um valor quase que absoluto, sem, entretanto, ponderá-lo com a ideia de equidade.

Sendo assim, ao partirmos de um valor de Segurança Jurídica mais compatível com o Estado Democrático e Social de Direito, garantidor dos direitos dos contribuintes, mas também da independência e harmonia entre os Poderes, é possível observar que o princípio da legalidade não encontra mais guarida na reserva absoluta de lei. É cada vez mais frequente, por exemplo, que sejam utilizados regulamentos para definição de aspectos técnicos para dar mais dinamicidade ao Direito Tributário. Outro exemplo dessa mudança de postura acerca da Segurança Jurídica, através da aceção da tipicidade aberta está na adoção de conceitos jurídicos indeterminados<sup>24</sup> e das cláusulas gerais<sup>25</sup> nas normas tributárias, os

---

<sup>23</sup> Ibid., pg. 34.

<sup>24</sup> Os conceitos jurídicos indeterminados são aqueles que não há uma exatidão ou precisão em relação ao âmbito de realidade a que se referem. Não há uma determinada quantificação ou determinação de conteúdo. A lei abre espaço para uma valoração objetiva por parte do aplicador do direito, segundo Karl Engisch, por meio de concepções dominantes no corpo social. Ele é utilizado quando, para determinar de forma completa o seu conceito, o aplicador do direito deva se utilizar de dados fáticos, técnicos, científicos, empíricos no caso concreto. Os conceitos jurídicos indeterminados diferem-se dos conceitos discricionários, vedados pelo ordenamento, pois nestes cabe ao aplicador do direito uma ampla possibilidade de escolha através de uma valoração subjetiva, o que aqui sim violaria a segurança jurídica.

<sup>25</sup> As cláusulas gerais são “conceitos multisignificativos”. O legislador identifica determinados fatos econômicos que são presuntivos de riqueza para definir o fato gerador do tributo. Elas são importante mecanismo de se evitar lacunas, sendo de grande importância no combate à evasão e a elisão fiscal. Um exemplo de cláusula geral é o termo “acréscimos patrimoniais”, como fato gerador do imposto de renda.

quais, segundo José Casalta Nabais<sup>26</sup>, surgem da conjugação entre o Princípio da Legalidade e o Princípio da Praticidade. Quanto ao Princípio da Praticidade, Ricardo Lodi<sup>27</sup> afirma que:

Ganha, modernamente o princípio uma dimensão axiológica que se prende ao princípio da isonomia e ao valor justiça, na medida em que o legislador tributário, ciente de que não é onipotente, busca a simplificação, por meio da adoção de conceitos mais abertos, capazes de captar toda a manifestação de riqueza por ele considerada relevante, desprezando descrições detalhadas do fato gerador que se mostram passíveis de ser facilmente ilididas, ou cuja fiscalização, por demais complexa e cara, geraria um custo insuportável para a sociedade.

Portanto, como foi possível observar, a doutrina mais moderna tem procurado se distanciar do formalismo positivista, procurando dar mais unidade ao Direito Tributário ao conjugar a Segurança Jurídica com a Justiça e ao ponderar o Princípio da Legalidade com o Princípio da Capacidade Contributiva, através de uma análise hermenêutica mais axiológica.

### 2.2.2 Justiça e Capacidade Contributiva

Juntamente com a Segurança Jurídica, o valor da Justiça sempre permeou as discussões do Direito. No Direito Tributário, este valor trouxe implicações que se refletiram no desenvolvimento do Princípio da Capacidade Contributiva.

Em seu livro, “Justiça, interpretação e elisão tributária”, Ricardo Lodi faz uma análise histórica sobre a evolução da Capacidade Contributiva e da Justiça Fiscal. Para o autor, foi na Idade Média que apareceram os primeiros trabalhos que relacionavam os tributos com a ideia de Justiça, principalmente, através de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e de São Tomás de Aquino. O primeiro autor parece introduzir o Princípio da Proporcionalidade quando da cobrança de tributos, pois afirma que na imposição dos mesmos, os mais pobres não poderiam ser obrigados a contribuir de forma igual aos mais ricos.

Entretanto, o Princípio da Capacidade Contributiva, em si, só pôde ser vislumbrado a partir dos trabalhos de Adam Smith, o qual o entendia como manifestação das vantagens auferidas pelos cidadãos pelas atividades estatais. Assim, para o autor, os contribuintes devem pagar ao Estado, em função das vantagens que, na proporção de sua riqueza,

---

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 1998. Tese de Doutorado. Pg. 373.

<sup>27</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 46.



usufruem sob proteção do Estado. Em um segundo momento, com Stuart Mill, através de seu utilitarismo, a capacidade contributiva possui justificativa na ideia de que quanto maior a riqueza, menos ela é útil ao contribuinte.

Através desse utilitarismo economicista, a Jurisprudência dos Interesses passou a entender a capacidade contributiva como causa do tributo (causalismo), criando a chamada teoria da interpretação econômica do fato gerador, onde se ignorava a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte para atingir aos fins econômicos almejados. Tal teoria, adotada pelo Código Tributário Alemão de 1919, tinha como objetivo, não dar eficácia ao valor justiça, mas sim ampliar a arrecadação do Estado tendo em vista a crescente demanda de serviços estatais. Uma das aplicações desse utilitarismo econômico angariado pela Jurisprudência dos Interesses foi uma mitigação do princípio da legalidade como forma de se atingir a real manifestação de riqueza ou capacidade contributiva emanada pelo contribuinte, mesmo sem expressa previsão legal.

Depois desse período, durante uma retomada do movimento formalista, o Princípio da Capacidade Contributiva passou a ser enxergado unicamente como uma vedação em face de eventuais arbitrariedades a serem cometidas pelo Estado quando da tributação desarrazoada. Esse momento foi marcado por uma grande liberdade ao legislador, o qual, através de mera fundamentação poderia afastar a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva em prol de algum interesse imperioso, como por exemplo, a aplicação de uma finalidade extrafiscal no tributo.

Entretanto, partir da segunda metade do século XX, os estudos acerca da Capacidade Contributiva passaram a tomar um rumo diverso. Nas décadas de 80 e 90, o referido princípio passou a ser entendido não só como uma simples vedação à tributação arbitrária, desarrazoada e desproporcional, mas como verdadeira ordem positiva ao Estado para que distribua a carga tributária com base no Princípio da Igualdade Material ou Equidade. Porém, esse princípio, como todo Princípio Constitucional, não é absoluto, devendo ser ponderado, à luz da Proporcionalidade, com outros princípios e interesses constitucionalmente tutelados.

Sendo assim, o entendimento moderno sobre a Capacidade Contributiva busca fundamento em princípios e valores constitucionais como a Igualdade, entretanto, ao

contrário da visão utilitarista do início do século XX, não mais atrelada necessariamente a um incremento da arrecadação, mas vinculada a um objetivo do Estado de garantir Justiça Social. Essa é uma das diferenças entre a Jurisprudência dos Interesses e a Jurisprudência dos Valores. Vê-se, então, uma mudança brusca na lógica de aplicação do referido princípio, já que antes avaliava-se quanto o Estado necessitaria gastar para promover as suas atividades e dividia-se o valor proporcionalmente à riqueza de cada contribuinte, agora, verifica-se com quanto cada contribuinte pode contribuir com as despesas públicas, as quais devem ficar limitadas, dessa maneira, ao somatório da Capacidade Contributiva de cada contribuinte.

De acordo com a doutrina moderna, é possível observar, também, a forte relação que a Capacidade Contributiva possui com os Princípios da Dignidade da Pessoa Humana (art. 1º, III, CF<sup>28</sup>) e com o Princípio da Solidariedade (3º, I, CF<sup>29</sup>). Isso porque, é dever do Estado Social garantir o mínimo existencial dos seus cidadãos, devendo angariar recursos principalmente daqueles que não necessitam diretamente das prestações estatais para salvaguardar a necessidade daqueles que as tem como indispensáveis à sobrevivência. A Justiça Distributiva e a Redistribuição de Rendas, assim, configuram-se como um consectário do Estado Social, principalmente a erigir como fundamento constitucional a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (art. 3º, III, CF<sup>30</sup>).

Dadas essas premissas, Ricardo Lodi<sup>31</sup> procura conceituar o referido princípio, trazendo, inicialmente a afirmação de Ricardo Lobo Torres, para o qual a Capacidade Contributiva preceitua “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”. Interessante notar que o autor faz uma necessária diferenciação entre Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica, a qual refere-se à disponibilidade financeira ou disponibilidade de riqueza ou meios econômicos.

---

<sup>28</sup> 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:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;

<sup>29</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

<sup>30</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>31</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pag. 66.

Em um conceito mais analítico, Leandro Pausen<sup>32</sup> afirma que Capacidade Contributiva é a “gradação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro”. Tal conceito atribui à capacidade contributiva um aspecto valorativo de proteção, muito em consonância com a doutrina moderna principiológica da Jurisprudência dos Valores.

Por sua vez, Ricardo Lodi<sup>33</sup> conceitua Capacidade Contributiva como “manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”. Isso porque, para o referido autor, como não é possível que o legislador identifique a capacidade econômica de cada contribuinte, ele seleciona situações que presumem, os chamados fatos geradores. Como consequência desse conceito de Capacidade Contributiva, o autor afirma que a mesma possui duas acepções, uma objetiva e outra subjetiva.

Na acepção objetiva, tal princípio denota que os fatos geradores dos tributos são sempre revestidos de um conteúdo econômico, ou seja, denotam, de alguma forma, riqueza, seja através de renda, patrimônio ou seus desdobramentos (como os seus rendimentos).

Já na acepção subjetiva, o Princípio da Capacidade Contributiva procura identificar o quanto cada um pode contribuir de acordo com sua manifestação de riqueza escolhida pelo legislador como fato gerador do tributo. É nessa acepção que podemos identificar os chamados subprincípios da capacidade contributiva, quais sejam, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade e a personalização.

A Proporcionalidade consiste na variação do tributo ao aplicar uma mesma alíquota em diferentes bases de cálculo. Tal subprincípio possui fundamento na chamada Teoria do Benefício de Adam Smith, segundo a qual as pessoas se beneficiam das prestações estatais na proporção direta do tamanho de sua riqueza, de modo que quanto maior a riqueza de uma pessoa, mais ela se beneficia de tais atividades, devendo essa razão proporcional ser aplicada na quantificação do tributo devido.

---

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Livraria do Advogado Editora, 2012, pag. 53.

<sup>33</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Revista Fórum de Direito Tributário–RFDT, Belo Horizonte, ano, v. 8, p. 87-109, 2010, pag. 7.

Quanto à Progressividade, a mesma é aplicada pela elevação da alíquota na medida em que a base de cálculo é majorada. A mesma possui fundamento na Teoria do Igual Sacrifício de Stuart Mill, que procurava atribuir à tributação uma ideia de sacrifício social igualitário, ou seja, entendia que quanto maior a riqueza de alguém, menos útil ou essencial era a mesma, fazendo com que fosse legítimo que o Estado tributasse em maior medida. Tal subprincípio é importante instrumento de Justiça Distributiva no Estado Social e é, também, um consectário do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário, sendo muitas vezes, em uma sociedade profundamente desigual como a brasileira, o subprincípio que mais concretiza a Capacidade Contributiva.

Por sua vez, a Seletividade preceitua a variação da alíquota em razão inversa à essencialidade do bem tributado, ou seja, quanto mais essencial o bem, menor a sua alíquota, quanto mais supérfluo o bem, maior a sua alíquota.

Já o subprincípio da Personalização informa que o legislador deve, sempre que possível, levar em consideração informações de caráter pessoal acerca do contribuinte ao quantificar o tributo devido.

Ricardo Lodi<sup>34</sup>, ainda a respeito da acepção subjetiva da capacidade contributiva, afirma que tal princípio encontra como limite a garantia do mínimo existencial (decorrente do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana – art. 1º, III, CF) e a vedação ao confisco. Segundo ele, esses são os limites mínimos e máximos da Capacidade Contributiva, uma vez que não se pode tributar abaixo do mínimo existencial ou acima de limites confiscatórios. Quanto ao mínimo existencial, o mesmo configura-se como um fronteira depois da qual qualquer tributação atentaria à dignidade humana do contribuinte. Normalmente, nesses casos, a legislação tributária costuma trazer isenções como forma de não agravar a situação econômica do contribuinte já em situação de vulnerabilidade. Em relação ao outro extremo, sabe-se que “é confiscatória a tributação excessiva, que supere a capacidade contributiva”<sup>35</sup>. O problema é que não há um parâmetro normativo objetivo que estabeleça quantitativamente quando uma tributação será confiscatória. Sendo assim, o STF afirmou que não se deve observar, para fins de confisco, apenas um único tributo, mas sim toda a carga tributária incidente sobre bases de cálculo similares.

---

<sup>34</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pag. 74.

<sup>35</sup> Ibid., pag. 76.

Por último, o autor faz uma análise acerca da atividade hermenêutica relacionada ao princípio da Capacidade Contributiva. Inicialmente, tece comentários acerca de eventuais conflitos existentes entre a Capacidade Contributiva e outros interesses do Sistema Tributário, os quais podem ser tanto conflitos internos como externos. Os conflitos internos são aqueles que tratam de elementos próprios da Capacidade Contributiva, como exemplo, cita o fato de “uma progressividade não pode dar à tributação um caráter confiscatório, do mesmo modo que a proporcionalidade não pode atingir o mínimo existencial” (elementos ou subprincípios do referido princípio). Por outro lado, os conflitos externos são aquele que se dão entre a Capacidade Contributiva e outros princípios protegidos pelo ordenamento jurídico, como a segurança jurídica e a legalidade ou com determinadas normas de simplificação da legislação tributária com o fito de facilitar a arrecadação e combater a elisão fiscal.

De acordo com Ricardo Lodi, ao ponderar a capacidade contributiva e a segurança jurídica, é possível aferir 2 conclusões<sup>36</sup>: i) a capacidade contributiva tributada será sempre prevista na lei e ii) a definição do fato gerador, pelo legislador, levará em conta a capacidade contributiva do contribuinte e a interpretação, pelo aplicador da lei, será feita de acordo com o referido princípio (eficácia interpretativa da Capacidade Contributiva<sup>37</sup>). Nessa atividade de ponderação, por vezes prevalecerá a o Princípio da Capacidade Contributiva, como através da adoção de cláusulas antielisivas, conceitos indeterminados e cláusulas gerais, e por vezes prevalecerá o Princípio da Legalidade, como na vedação à utilização da analogia para se exigir tributo<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> Ibid., pag. 83.

<sup>37</sup> Essa eficácia interpretativa da Capacidade Contributiva é consequência do método teleológico de interpretação. Isso porque o objetivo do Direito Tributário, de acordo com Ricardo Lodi, é “a repartição das despesas públicas de acordo com a riqueza de cada um”. Sendo assim, essa finalidade arrecadatória deve ser levada em conta no momento da interpretação da norma tributária, uma vez que a hermenêutica desse ramo não se distingue daquela levada a cabo na Teoria Geral do Direito. Ao contrário da interpretação econômica aplicada na Jurisprudência dos Interesses, a Capacidade Contributiva na interpretação valorativa não despreza os conceitos jurídicos do direito civil, mas leva em consideração a finalidade arrecadatória do Direito Tributário (consideração econômica) para não se eximir de analisar acerca daquela real manifestação de riqueza.

<sup>38</sup> Art. 108, §1º do CTN. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

É justamente nessa atividade de ponderação entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Segurança Jurídica ou Legalidade<sup>39</sup> que se legitima a adoção de cláusulas antielisivas. Longe de se legitimar a fuga do tributo através dos conceitos do Direito Civil (como na interpretação conceitual) ou, por outro lado, permitir a tributação por analogia ou sem previsão legal (como na interpretação econômica), a ponderação dos referidos princípios coaduna-se com a chamada Interpretação valorativa, de modo a se garantir a coexistência, em um regime tributário, dos valores da segurança e da justiça.

### 3. ELISÃO FISCAL E NORMAS GERAIS ANTELISIVAS

Uma vez que o Direito Tributário trabalha com uma redução compulsória do patrimônio do contribuinte através das diversas formas de tributos com o fito custear despesas públicas, é fácil perceber que os mesmos sempre procurarão, por diversos mecanismos, reduzir ou eliminar a sua carga tributária. O planejamento tributário e financeiro decorre primordialmente da liberdade e da autonomia da vontade, já que os cidadãos possuem a prerrogativa de escolher, dentre as formas lícitas, as estruturas organizacionais que lhes são mais interessantes.

Entretanto, mesmo o Princípio da Liberdade (art. 5º, caput, da CRFB)<sup>40</sup>, além de dever ser ponderado com os demais princípios constitucionais, possui limitações intrínsecas. Assim, Ricardo Lodi entende que a auto-organização tributária deve respeitar à sua função social, que seria a “necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores da justiça, da igualdade e da solidariedade”<sup>41</sup>.

Nesse sentido, há de se diferenciar as diversas espécies de instrumentos utilizados pelos contribuintes para redução ou eliminação de sua carga tributária, para se perquirir acerca da licitude dessa à luz da ponderação entre Liberdade e Justiça, inclusive para fins de se conceber a aplicabilidade e o objeto de eventuais cláusulas antielisivas no direito brasileiro.

---

<sup>39</sup> Segurança Jurídica e Legalidade aqui são trazidos juntos como o outro lado da ponderação com a Capacidade Contributiva, pois ambos relacionam-se à corrente hermenêutica mais positivista ou formalista, prevalente na chamada Jurisprudência dos conceitos.

<sup>40</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 (...).

<sup>41</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 135.

### 3.1 Elisão e Evasão Fiscal

Segunda Vanessa Siqueira<sup>42</sup>, não há uma unanimidade terminológica acerca dos diversos conceitos relacionados à economia tributária, sendo certo que os autores costumam elencar dois principais, quais sejam, a elisão e a evasão fiscais. Não obstante a divergência doutrinária acerca dos referidos institutos, é pacífico que ambos objetivam a eliminação ou redução da carga tributária, diferenciando-se assim, pelo modo ou momento de fazê-lo.

De acordo com Sampaio Dória<sup>43</sup>, o qual, nesse ponto, é seguido pela maioria da doutrina<sup>44</sup>, a elisão fiscal seria sempre lícita, ao passo que a evasão fiscal (ou fraude fiscal) seria sempre ilícita. Isso porque, o que diferencia os institutos é o momento em que é colocado em prática. Para o autor, a evasão fiscal ocorreria quando o contribuinte utiliza-se de meios ilícitos, como, por exemplo, a sonegação, para, depois de ocorrido o fato gerador, fugir do pagamento do tributo. Seria ilícito, pois a partir do momento da ocorrência do fato gerador, já teria nascido a obrigação tributária, não podendo o contribuinte utilizar-se de artifícios para evadir-se da mesma. Por outro lado, a elisão tributária ocorreria quando o contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador e, portanto, do nascimento da obrigação tributária, utiliza-se de meios lícitos para reduzir sua carga tributária, evitando a sua ocorrência e praticando um ato econômico com os mesmos efeitos. Nesse sentido, também entende André Luiz Carvalho Estrella<sup>45</sup>:

(...) em relação ao momento de ocorrência da elisão, filiamo-nos à melhor doutrina que adota o critério segundo o qual se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados *antes* da ocorrência do fato gerador, estaremos diante da evasão e elisão fiscal. Por outro lado, se forem praticados *depois* da ocorrência do fato gerador, estaremos diante da fraude fiscal.

---

<sup>42</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59ª Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. pg. 7.

<sup>43</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Bushatsky, 1977, p. 39 e 40.

<sup>44</sup> Em sentido diverso, Hugo de Brito Machado entende que evasão seria lícito e elisão ilícito. Isso porque, em um sentido etimológico, evadir-se significaria fugir ou evitar, o que denota que tal mecanismo ocorreria antes do fato gerador, visto que buscaria justamente evitar o mesmo. Por outro lado, elidir-se significaria suprimir ou eliminar algo, o que significa que tal mecanismo tem como objetivo eliminar o pagamento de um tributo devido, já que já teria ocorrido o fato gerador. Ricardo Lobo Torres também tem uma conceituação diferenciada. Para o renomado autor, tanto a elisão como a evasão ocorreriam anteriormente à ocorrência do fato gerador. Caso o ato seja praticado após a sua ocorrência, estaria configurada a fraude fiscal.

<sup>45</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e Seus efeitos-Artigo 116, Parágrafo único, do CTN**. Revista Jurídica da Presidência, v. 3, n. 30, 2001. Pg. 1ª.

Sendo assim, para essa corrente dominante, a economia tributária somente seria vedada se for instrumentalizada através de atos ilícitos, ou seja, quando o contribuinte praticasse fraude, sonegação ou simulação. Em quaisquer outros casos, quando o contribuinte utiliza-se de mecanismos lícitos para fugir do fato gerador do tributo, essa corrente entende que a economia do tributo é válida<sup>46</sup>.

Por outro lado, há aqueles que defendem que não basta que a economia tributária não se utilize de instrumentos ilícitos para que seja válida, podendo a mesma violar o ordenamento jurídico mesmo que instrumentalizada por meios lícitos. Para Ricardo Lobo Torres, o contribuinte possui liberdade para planejar seus tributos, entretanto, desde que não abuse de seu direito como, por exemplo, através da escolha da forma jurídica que reveste o ato/fato tributável. Segundo o referido autor<sup>47</sup>:

O pluralismo metodológico, fundado na jurisprudência dos valores, dá outro enfoque ao problema da elisão. Parte da consideração de que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da lei, ou seja, que não cometa abuso de direito. Não pode ultrapassar os limites da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da interpretação dos conceitos e ofendendo valores como os da justiça e da segurança jurídica, e princípios como o da unidade da ordem jurídica, da interação entre o direito tributário e economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, a economia tributária, mesmo que instrumentalizada através de atos lícitos, pode ser considerada ilícita ou antijurídica, caso o contribuinte a tenha levado a cabo através do abuso de seu direito. Em verdade, com a jurisprudência dos valores e o consequente crescimento, no Direito Tributário, de princípios como o da Capacidade Contributiva e da Isonomia e de valores como o da Justiça, não parece se coadunar com um Estado Social de Direito a possibilidade de um contribuinte utilizar-se de instrumentos, mesmo que aparentemente lícitos, abusando de seu direito de planejar-se tributariamente, com o fito de reduzir ou eliminar o seu imposto ao “mascarar” a sua capacidade contributiva.

---

<sup>46</sup> Tal entendimento coaduna-se com a corrente que defende a prevalência do Princípio da Segurança Jurídica sobre a Capacidade Contributiva, argumentando, também pela existência de um conceito de tipicidade fechada. Sendo assim, fora das hipóteses minuciosas trazidas pela lei tributária, não haveria a incidência de tributo. Sendo assim, para fugir do fato gerador, bastaria que o contribuinte utilizasse de instrumento jurídico diferente do elencado na hipótese de incidência, mas que possuísse os mesmos efeitos econômicos e jurídicos do mesmo.

<sup>47</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 3ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000, p. 147.



### 3.2 Violação do Valor Justiça e a Teoria do Abuso de Direito

Como exposto anteriormente, a elisão fiscal é importante instrumento utilizado pelos contribuintes para gerir a sua carga tributária. Entretanto, não se pode conceber uma visão extremamente individualista sobre o instituto sob pena de violar o valor Justiça e o Princípio da Capacidade Contributiva. Isso porque, a Justiça Fiscal é efetivada quando todos os contribuintes contribuem conforme a sua capacidade contributiva para custear as despesas estatais. Ao fugir dessa lógica, o contribuinte abusa de seu direito, o que faz com que contribuintes que ostentem a mesma capacidade contributiva acabem contribuindo com intensidades diferentes, violando a Isonomia.

Segundo Ricardo Lodi<sup>48</sup>, a elisão abusiva traz como consequência negativa o fato de desestimular aqueles que pagariam o tributo se soubessem que todos também o fazem. Isso porque, como pagar o tributo não é algo espontâneo, as pessoas se sentem mais instadas em cumprir com essa obrigação se souberem que as outras também se comportam assim. Com a elisão abusiva, as pessoas que não se oporiam ao pagamento do tributo, ao saberem que outros com a mesma capacidade contributiva deixaram de pagar, tendem a ter um comportamento semelhante, visto que a violação à Justiça é perceptível mesmo aos não letrados em Direito.

Segundo o citado autor, existem duas maneiras de combater a elisão abusiva: a primeira é através da interpretação, já a segunda é através da Teoria do Abuso de Direito.

A maior parte do combate à elisão abusiva é realizada através da interpretação, a qual é mais simples para o aplicador do Direito. Isso porque, utiliza-se do método teleológico para identificar, dentre todas as hipóteses possíveis na literalidade do dispositivo tributário, aquela que não enseja a dispensa do pagamento do tributo em desacordo com a citada ponderação entre Capacidade Contributiva e Segurança Jurídica.

Surge, então, uma controvérsia a respeito da possibilidade de aplicação da analogia. Isso porque, o art. 108, §1º do CTN<sup>49</sup> veda a aplicação de analogia para exigir tributo não previsto em lei e, para a maior parte da doutrina, haveria uma identificação entre o combate

---

<sup>48</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 139.

<sup>49</sup> “§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

à elisão abusiva através da interpretação das cláusulas antielisivas e o emprego de analogia. Entretanto, como bem leciona Ricardo Lodi<sup>50</sup>, há nessa análise um equívoco técnico, isso porque se o contribuinte realmente praticou um ato que se enquadre da hipótese de incidência definida em lei, não se está a exigir por analogia tributo não previsto em lei, mas apenas significa que a Administração, tendo em vista a elisão abusiva, desconsidera os mecanismos e instrumentos levados a cabo pelo contribuinte para dissimular o fato gerador em abstrato. Assim, por mais que o negócio seja válido, ele não produzirá para o contribuinte os efeitos tributários desejados, “senão os relativos ao negócio jurídico que foi dissimulado”<sup>51</sup>.

Por outro lado, a Teoria do Abuso de Direito também é um dos instrumentos capazes de combater a chamada elisão abusiva. Parte-se da concepção inicial de que nenhum direito é absoluto e, sendo assim, tem seu campo de aplicação limitado por uma função social e econômica. O abuso do direito ocorre quando o agente, utilizando-se de instrumentos e mecanismos aparentemente lícitos, realiza atividade com um objetivo diverso daquele tutelado pela norma jurídica que a instituiu. Como preleciona o art. 187 do Código Civil:

Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Sendo assim, o código civil já conceituara o instituto, o qual está em consonância à aplicação do Princípio da Boa-fé nas relações jurídicas. O dispositivo encontra-se imediatamente depois do dispositivo do Código Civil que conceitua ato ilícito como um ato que viole direito de outrem causando-lhe dano. Por conseguinte, o abuso de direito pode ser conceituado como o ato, aparentemente lícito, que é exercido com objetivo distinto da finalidade econômica ou social precípua, ou violando o princípio da boa-fé objetiva, sendo, portanto, ilícito ou antijurídico. Nesse sentido, o professor Jose Carlos Moreira Alves<sup>52</sup> entende que:

---

<sup>50</sup> RIBEIRO, op.cit., pg. 143.

<sup>51</sup> Ibid., pg. 154.

O negócio jurídico dissimulado é aquele do qual pretendeu-se esconder, cujos efeitos são as manifestações de riqueza elencadas na hipótese de incidência do tributo.

<sup>52</sup> JC, Moreira Alves. **Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação**. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002. Pg. 70.

(...) o abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos ou culposos, nocivos a outrem, contrário ao critério econômico e social do direito em geral.

Ou seja, o instituto ocorre quando o agente exerce um direito subjetivo tutelado no ordenamento jurídico, entretanto, é o exercício *in concreto* desse direito que se revela antijurídico visto que pretende causar um dano ou é inadequado, tendo em vista uma análise teleológica da norma, atingindo a esfera jurídica de terceiro. Assim, para o professor Ricardo Lodi<sup>53</sup>:

São requisitos do abuso de direito: o exercício de um direito subjetivo, a partir de um dispositivo previsto estritamente no ordenamento objetivo; o caráter antijurídico desse exercício, revelado pela intenção de causar um dano ou pela inadequação aos fins almejados pelo legislador; e o dano causado a direito de terceiro.

Dessa forma, tal instituto tem aplicabilidade no Direito Tributário quando o contribuinte utiliza-se de negócio jurídico ou ato, aparentemente lícito, com o fim diverso daquele que a lei civil o atribuiu, mas com o objetivo exclusivo ou preponderante de elidir-se do tributo. O supracitado autor elenca, então, 5 requisitos cumulativos para que se configure a chamada elisão abusiva<sup>54</sup>, os quais seguem analisados.

O primeiro requisito é o de que o contribuinte pratique um ato ou negócio cuja finalidade e/ou efeitos não foram aqueles estabelecidos ou pensados pelo legislador em sua instituição. Há de se analisar se existe harmonia entre a vontade do contribuinte e os efeitos próprios daquele ato ou negócio jurídico por ele escolhido.

O segundo requisito para a configuração do abuso de direito é o de que a intenção predominante ou exclusiva na prática do ato seja a de reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Se a economia tributária for a principal motivação, e não a mera consequência do ato, há de se falar em elisão abusiva.

O terceiro requisito se concretiza quando se verifica similitude entre os efeitos do ato praticado pelo contribuinte com a hipótese de incidência<sup>55</sup>. Isso porque, quando há

---

<sup>53</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 144.

<sup>54</sup> *Ibid.*, pg. 145 a 148.

<sup>55</sup> Fala-se aqui em similitude, pois, como já foi visto, em virtude da necessidade de análise valorativa, tão presente na interpretação do Direito Tributário, não há de se falar em subsunção ou em um sistema de tipos

congruência dos efeitos econômicos, a manifestação de riqueza praticada pelo contribuinte ostenta a mesma capacidade contributiva do fato gerador deste tributo.

O penúltimo requisito é o de que os instrumentos utilizados pelo contribuinte para reduzir ou eliminar o tributo sejam, formalmente, lícitos. Caso sejam ilícitos, não estaremos diante da elisão abusiva, mas sim da evasão fiscal (como a simulação<sup>56</sup>, a sonegação ou a fraude).

Por último, o quinto requisito exige que haja uma necessária economia tributária, que configura-se na diferença entre o tributo devido com base no fato gerador legal e o devido (ou não) com base no ato ou negócio praticado pelo contribuinte, requisito sem o qual, não haveria que se falar em dano à Fazenda, pressuposto necessário à configuração do abuso de direito.

### 3.3 Normas Gerais Antielisivas

As normas gerais antielisivas são cláusulas gerais que procuram instrumentalizar o combate à elisão abusiva pela Administração Pública. Como já foi dito, não se trata da permissão de utilização da analogia para exigência de tributo não previsto em lei, mas sim da possibilidade de a Administração Pública desconsiderar a forma ou os demais mecanismos abusivos levados a cabo pelo contribuinte com finalidade diversa à da lei, à manifestação de vontade e aos efeitos normalmente verificados, com objetivo exclusivo ou preponderante de economia tributária.

Importante frisar que o instrumento não busca atingir a validade do ato ou negócio jurídico, pois, os mesmos são revestidos de licitude em sua forma. Trata-se, porém, de uma análise sobre o campo da eficácia do ato perante a Fazenda Pública, uma vez que o ato do contribuinte não produzirá os efeitos desejados pelo contribuinte, “senão os relativos ao negócio jurídico que foi dissimulado”<sup>57</sup>

---

fechados, mas em coordenação de um fato jurídico a um tipo, principalmente se levarmos em conta a indeterminabilidade dos conceitos jurídicos.

<sup>56</sup> Ao contrário da elisão abusiva, onde se utiliza-se de atos lícitos, com uma finalidade diferente daquela que a lei pretendia, principalmente quanto aos efeitos, na simulação, cria-se uma aparência para esconder a realidade, o que gera a nulidade dos negócios jurídicos.

<sup>57</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 154.

### 3.4 Normas antielisivas no direito estrangeiro

Tendo em vista as diversas configurações possíveis das cláusulas antielisivas a combater o abuso de direito na economia tributária, analisa-se a seguir as diversas normatizações acerca dessas normas no direito estrangeiro.

#### 3.4.1 Alemanha

Na Alemanha, muito influenciada pelas ideias da Jurisprudência dos Interesses ou interpretação econômica do fato gerador, o modelo de norma antielisiva adotado procurou combater o abuso de direito configurado através do chamado abuso de forma.

Ricardo Lodi<sup>58</sup>, citando Albert Hensel, afirma que para a configuração do chamado abuso de forma, devem estar presentes 2 tipos de circunstâncias: a objetivas e a subjetiva. A primeira ocorre quando se verifica que a anormalidade do exercício do ato ou negócio jurídico ou quando não há um interesse legítimo que o ampare. Por sua vez, a circunstância subjetiva concretiza-se na vontade de eliminar ou reduzir o tributo, ou seja, pela economia tributária.

Enuncia a cláusula antielisiva alemã, constante no art. 42 do Código Tributário Alemão de 1977<sup>59</sup>:

Art. 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Percebe-se que, verificado o abuso da forma adotado pelo contribuinte, a Administração Alemã poderá cobrar o tributo como se, para os fins tributários e econômicos, o contribuinte tivesse adotado a forma correta dissimulada.

#### 3.4.2 Espanha

---

<sup>58</sup> Ibid., Pg. 158.

<sup>59</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 20.

Por outro lado, na Espanha, adotou-se o modelo de combate à fraude à lei, com a desconsideração de atos e negócios jurídicos que, ainda que através de meios lícitos, violam, através de via oblíqua, o objetivo da lei.

Segundo Luis Cisneros Guillen<sup>60</sup>, o art. 28 da Lei Geral Tributária da Espanha também traz a ideia de “prioridade do fundo sobre a forma utilizada”. Interessante notar que, na legislação espanhola, é permitido o uso da analogia para combater a elisão abusiva.

### 3.4.3 Argentina

No caso da Argentina, adotou-se a chamada consideração econômica do fato gerador por previsão expressa do art. 1º da lei 11.683/32<sup>61</sup>. No mesmo diploma normativo, o art. 2º traz uma importante regra de combate ao abuso de direito ao permitir a desconsideração da personalidade jurídica para esse fim. Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>62</sup>, por essa cláusula, é possível que a Administração levante o “véu da personalidade da empresa para que se possam atingir a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios”.

Tal dispositivo trouxe o que os argentinos chamam de Doutrina da Penetração<sup>63</sup>, pregoando que “na determinação do fato imponible se deve atender à substância, e não às formas jurídicas externas dos atos, ou seja, que os artifícios usados pelos contribuintes não devem prevalecer sobre a realidade que encobrem”.

### 3.4.4 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, foi adotado o modelo de combate à elisão abusiva através da Doutrina do Propósito Mercantil<sup>64</sup> (*business purpose*), segundo a qual haverá abusividade do ato quando o mesmo se afastar do propósito mercantil natural daquela atividade, visando exclusiva ou predominantemente a economia tributária. Se os negócios não tiverem motivação econômica diversa da motivação elisiva, a Administração poderá requalificar o

<sup>60</sup> LC, Guillén. **A Experiência da Espanha**. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002.

<sup>61</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 161.

<sup>62</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 23.

<sup>63</sup> Ibid., Pg. 23.

<sup>64</sup> Ibid., Pg. 24.

ato ou negócio, privilegiando, assim, a "realidade econômica sobre a fórmula jurídica adotada"<sup>65</sup>.

### 3.4.5 França

Por último, a França optou por um modelo de cláusula antielisiva que procurava combater o abuso de direito em sentido amplo, desconsiderando todos os atos que dissimulem<sup>66</sup> a real finalidade de um ato ou negócio jurídico, cabendo à Fazenda Pública requalificá-los conforme o previsto na hipótese de incidência do tributo em questão. Em uma tradução livre, o artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales*<sup>67</sup> afirma que:

A fim de restaurar o verdadeiro sentido, a Administração pode desconsiderar, por não lhes serem oponíveis, os atos constituídos através de abuso de direito, caso estes atos tenham um caráter fictício ou, buscando beneficiar-se de uma aplicação literal das leis ou decisões que vai de encontro com os objetivos perseguidos por seus criadores, não objetivam outra razão se não a de eliminar ou reduzir a sua carga tributária, a qual, caso estes atos não tivessem sido praticados, deveria ser suportada em virtude de sua situação ou real atividade.

Como se pode observar, a França utilizou-se de uma cláusula geral bem ampla no combate à elisão abusiva e à evasão fiscal, permitindo que a Administração desconsidere atos que desviem da finalidade da lei e que objetivem tão somente a economia tributária. Como será visto mais a frente, o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, incluído pela lei complementar 104 de 2001, pretendeu importar o modelo francês de cláusula geral antielisiva.

### 3.5 Normas antielisivas na legislação esparsa brasileira

Antes de se analisar a cláusula geral antielisiva trazida pela lei complementar 104 de 2001, que incluiu o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, é importante notar que sempre foi preocupação do legislador o combate à elisão abusiva. Sendo assim, antes de haver uma cláusula geral com esse objetivo, o legislador procurou trazer

---

<sup>65</sup> Ibid., Pg. 24.

<sup>66</sup> Como veremos mais adiante, a expressão “dissimular” é bem mais ampla que a expressão “simular”, sendo gênero da qual esta é espécie.

<sup>67</sup> FRANÇA. *Livre des Procédures Fiscales*. Disponível em: < <https://www.legifrance.gouv.fr> >. Acesso em 15 de março de 2017.

mecanismos antielisivos nas leis específicas dos tributos, algumas das quais, serão analisadas em seguida.

### 3.5.1 No Imposto de Renda

Inicialmente, procurou-se evitar o planejamento abusivo relativo ao imposto de renda, diminuindo as brechas utilizadas pelo contribuinte para evitar ou reduzir o pagamento do referido tributo. Ricardo Lodi<sup>68</sup> diz que o legislador procurou criar verdadeira norma geral justamente pela impossibilidade de se antever todas as brechas que porventura poderiam ser utilizadas pelo contribuinte, visto que a realidade econômica é muito mais rápida e dinâmica do que a realidade legislativa, sendo impossível o legislador acompanhá-la instantaneamente.

Sendo assim, através do artigo 51 da lei 7.450/1985, procurou-se dar mais efetividade ao Princípio da Universalidade, preconizado pelo art. 153, III, §2º da CRFB<sup>69</sup>. Segundo Ricardo Alexandre, o princípio da Universalidade é aquele que “impõem a tributação de todas as pessoas titulares da disponibilidade econômica ou jurídica (salvo as imunes) de quaisquer *13.1.3.2* rendas ou proventos”. Segundo o art. 51 da lei 7450/1985:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

Sendo assim, a referida cláusula pretendeu demonstrar que todos os ganhos e rendimentos de capital, além dos atos ou negócios que tenham os mesmos efeitos da norma de incidência do imposto de renda também ficariam compreendidos pela hipótese de incidência do mesmo, não importando a denominação, a natureza ou a sua forma. Ainda para reforçar a Universalidade do referido imposto, a lei 7713 de 1998 trouxe no §4º do art. 3º a seguinte redação:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem

---

<sup>68</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pag. 171.

<sup>69</sup> § 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;



dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título<sup>70</sup>.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>71</sup>, tais dispositivos tiveram a sua constitucionalidade questionada, uma vez que, em tese, por sua generalidade e abrangência, “resvalam para a analogia”. Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar, uma vez que não se trata propriamente de analogia, mas sim de um esgotamento da competência constitucionalmente prevista, que prevê a Universalidade do Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza.

### 3.5.2 Princípio do *arm's length*

Outra cláusula antielisiva introduzida no direito pátrio foi a incorporação do Princípio do *Arm's Length* através da lei 9430 de 1996. Tal princípio procura tratar como independentes, empresas que pertencem a mesmo grupo econômico internacional<sup>72</sup>. Ricardo Lodi<sup>73</sup> afirma que através desse princípio “os preços de transferência de mercadorias e serviços praticados nas transações entre pessoas vinculadas (...) somente podem ser deduzidos na determinação do lucro real até os seus valores de mercado, apurados por metodologia prevista na lei”.

Sendo assim, com a finalidade de se evitar a elisão abusiva, a Fazenda tributa com base numa presunção relativa do preço de mercado. Segundo o referido autor, essa presunção deve ser ponderada com o princípio da capacidade contributiva, o que impõe a possibilidade de o contribuinte afastar esta presunção relativa trazida pelo diploma legal.

### 3.5.3 No ICMS fluminense

Em 2012, o estado do Rio de Janeiro editou a lei 6357, a qual alterou a lei 2657/96, para prever uma cláusula geral antielisiva. Muito mais do que uma simples cláusula de combate à elisão abusiva, a lei estadual fluminense traz verdadeira cláusula geral, ao adotar

---

<sup>70</sup> Também foram incluídos os parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação se assemelha muito com a do referido dispositivo.

<sup>71</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pag. 29.

<sup>72</sup> MIRANDA, Cecília Arruda. **Aplicação do princípio arm's length**. Disponível na Internet: [http://www.migalhas.com.br/](http://http://www.migalhas.com.br/) Acesso em: 21 de março de 2017

<sup>73</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pag. 173.

redação muito semelhante à redação do parágrafo único do art. 116 do CTN (a qual será estudada em seguida). A referida lei inseriu o art. 75-A na lei do ICMS do Rio de Janeiro, passando a prever:

Art. 75-A. O Auditor Fiscal 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 no curso da fiscalização.

§ 1º Também poderão ser desconsiderados os atos ou negócios jurídicos desprovidos de finalidade econômica.

§ 2º O direito ao contraditório e a ampla defesa será exercido exclusivamente no contencioso relativo ao auto de infração lavrado com base no disposto neste artigo.

Interessante notar que o parágrafo segundo do referido dispositivo consagra a já analisada doutrina americana do Propósito Negocial ou Mercantil (*business purpose*) ao permitir que sejam desconsiderados pela Fazenda atos desprovidos de objetivos econômicos ou comerciais, com finalidades estritamente fiscais e, portanto, abusivos. Já o parágrafo segundo positivou o contraditório e ampla defesa nos procedimentos relativos ao caput.

O artigo 10 da lei 6357 também alterou o art. 80 da lei 2657, passando a prever que o procedimento estabelecido pelo art. 75-A do referido diploma passa a valer para os demais tributos estaduais. Sendo assim, a cláusula geral antielisiva estadual passa a valer não só para o ICMS, mas também para todos os demais tributos do estado do Rio de Janeiro.

As demais controvérsias acerca da utilização de cláusulas gerais antielisivas serão estudadas no capítulo a seguir, quando será tratada a cláusula geral estabelecida no parágrafo único do art. 166 do Código Tributário Nacional, cuja redação inspirou e legitimou a cláusula referida cláusula fluminense.

#### **4. O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Tendo visto as pertinentes questões teóricas discutidas pela doutrina a respeito do combate à elisão abusiva trazidas nos capítulos anteriores, passa-se, agora, a analisar especificamente, a inclusão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pela lei complementar 104 de 2001 e as controvérsias que orbitam a posituação de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

#### 4.1 A lei complementar 104 de 2001 e o parágrafo único do art. 116 do CTN

Como já exposto, a lei complementar 104 de 2001 incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário nacional, prevendo que:

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.

Este dispositivo trouxe à Administração o poder-dever de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que pretendam dissimular o nascimento da obrigação tributária ou seus elementos constitutivos com o intuito de eliminar ou reduzir o pagamento de tributos.

Com o surgimento da referida norma, muito se discutiu sobre a sua constitucionalidade e alcance. A doutrina pátria está longe de ser unânime nessa questão, muitas correntes divergem acerca do dispositivo em questão, algumas das quais serão a seguir analisadas.

A primeira corrente, capitaneada por Misabel Derzi<sup>74</sup>, entende que a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN em nada inovou no ordenamento jurídico, uma vez que o objetivo da mesma é coibir a chamada evasão fiscal e não a elisão. Isso porque, partem do entendimento majoritário da doutrina de que a prática da elisão fiscal seria uma conduta lícita do contribuinte voltada à economia fiscal. Sendo assim, não faria sentido que um instituto fosse declarado lícito e proibido ao mesmo tempo.

Segundo a mesma, a dissimulação tratada no parágrafo único do art. 116 seria equivalente à chamada simulação relativa do Direito Civil, fazendo-se concluir que o dispositivo é, em verdade, antievasivo, o que não pode ser considerado uma inovação, pois o art. 149, VII do Código Tributário Nacional, já trata de combater esse instituto, permitindo à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício. Em termos:

---

<sup>74</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232;

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;

Por outro lado, uma segunda corrente, que possui grande expressão na doutrina, passou a entender que a inclusão do parágrafo único no art. 166 do CTN realmente incluiu uma norma antielisiva no direito pátrio e foi além. Para esses autores, o referido dispositivo trouxe ao Direito brasileiro a chamada Interpretação Econômica. Tal teoria, consectária da Jurisprudência dos Interesses, possui como princípio balizador o da Capacidade Contributiva, o qual se sobrepõe em relação aos demais princípios tributários, mormente o da legalidade.

Para essa corrente, deve-se analisar as formas e institutos jurídicos através do substrato econômico que lhes é intrínseco. Para Johnson Barbosa<sup>75</sup>, essa teoria visa, basicamente, mudar o eixo da interpretação jurídica da lei para o fato. Ou seja, se o substrato econômico de determinada forma ou ato escolhido pelo contribuinte for igual ao elencado pela norma de incidência, denotando a mesma capacidade contributiva, o valor Justiça demandaria que fossem tributados da mesma maneira. Nesse sentido, para essa corrente, caso o contribuinte utilize-se de forma que fuja da norma de incidência, se houver correspondência entre os substratos econômicos, deverá a Administração desconsiderar o ato do contribuinte, fazendo incidir o tributo.

A terceira corrente que se debruçou acerca da interpretação do dispositivo também concluiu que o art. 116 do CTN pretendeu trazer a chamada Interpretação Econômica, entretanto, tal teoria seria incompatível com a Constituição de 1994. Para esses autores, a utilização da referida teoria viola o princípio da legalidade e da segurança jurídica, permitindo à Administração Pública utilizar-se, inclusive, da analogia para exigir pagamento de tributo.

Por último, para a quarta corrente, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi sim verdadeira inovação trazida pelo legislador pátrio, isso porque configura verdadeira norma antielisiva sem, contudo, utilizar-se da Interpretação Econômica para o seu desiderato. Os

---

<sup>75</sup> BARBOSA, Johnson. **A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade**. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002. Pg 48.

autores dessa corrente são adeptos da chamada Interpretação Valorativa, a qual pretende ponderar a Capacidade Contributiva com a Legalidade e Segurança Jurídica na hermenêutica tributária. Longe de dar prevalência à plena liberdade do contribuinte ao utilizar-se de formas do direito civil para escapar do pagamento do tributo, tão pouco de exigir o pagamento de tributo sem previsão legal, a referida corrente entende que a norma antielisiva, de inspiração francesa, procurou combater a chamada elisão abusiva, a qual é exercida com abuso de direito pelo contribuinte.

Sendo assim, a fim de se verificar se o referido dispositivo realmente inovou no ordenamento trazendo uma norma geral antielisiva, faz-se necessário que se analise, inicialmente, a exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001 e, posteriormente, a diferença entre os termos “dissimulação” e “simulação”, certo que tais elucidações poderão demonstrar se o referido instituto pretende combater a elisão ou a evasão tributária.

#### **4.1.1 A exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001**

Ponto crucial para compreendermos a natureza do parágrafo único do art. 116 Código Tributário Nacional é analisarmos a breve exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001, a fim de compreender qual a intenção do legislador ao instituir o referido dispositivo. Sendo assim, no referido documento legislativo, assinado por Pedro Malan, então Ministro de Estado da Fazenda, consta o seguinte comentário<sup>76</sup>:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita á 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.

Dessa forma, a exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001 parece deixar claro a intenção do legislador em combater a elisão abusiva e não somente a evasão fiscal. Por isso, não assiste razão à corrente tributarista que afirma a desnecessidade do referido

---

<sup>76</sup> BRASIL. Ata da 171ª Sessão, da Câmara dos Deputados da 1ª sessão legislativa ordinária, da 51ª legislatura em 16 de outubro de 1999. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=43>. Acessado no dia 09/11/2016.

dispositivo, afirmando que o mesmo somente serviria para, assim como o art. 149, VII do CTN, cobrar tributos quando o sujeito passivo ou terceiro agir com dolo, fraude ou simulação. Em verdade, a supracitada cláusula pretende combater o planejamento tributário levado a cabo através de abuso de direito ou de forma, como dito expressamente na exposição de motivos.

Nesse mesmo sentido, Onofre Alves Batista Filho<sup>77</sup> afirma que:

A Lei Complementar 104 buscou criar uma cláusula geral antielisão e firmou esse propósito expressamente na exposição de motivos. Afinal, norma antielisão coloca no ordenamento jurídico um dispositivo que visa combater a fraude à lei *lato sensu*, porque a fraude à lei *stricto sensu* não exigiria nenhuma cláusula antielisão. Da mesma forma, o dispositivo não se destina a afastar nenhum ato *contra legem*, em especial porque a evasão já tem no CTN e no ordenamento civil todos os mecanismos para o seu afastamento. E esse entendimento seria a mesma coisa de dizer que a norma é inócua, como diz o Prof. Ricardo Lobo Torres, o que não faz o menor sentido.

Dessa forma, já tendo conhecimento da natureza do instituto trazido pelo novo dispositivo, cumpre perquirirmos sobre o conceito de “dissimulação”, termo que gera indagações por parte da doutrina tributária.

#### **4.1.2 Simulação vs. Dissimulação**

Outro questionamento que se faz necessário acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN é o relativo à terminologia adotada pelo legislador, isso porque, ao contrário do comumente adotado pela legislação tributarista, que traz o instituto da simulação como prática ilícita, a lei complementar 104 de 2001 utilizou o conceito de “dissimulação”.

Tal introdução gera muita discussão na doutrina, uma vez que o instituto da dissimulação somente possui correspondência na legislação civil no mesmo dispositivo que trata da simulação sem, entretanto, tratá-lo como instituto independente. Sendo assim, o art. 167 do Código Civil dispõe que “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se

---

<sup>77</sup> FILHO, Onofre Alves Batista. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília: ESAF, 2002.

dissimulou, se válido for na substância e na forma”. Isso fez com que parte da doutrina entendesse que dissimulação nada mais seria do que hipótese de simulação relativa. Nesse sentido, André Luiz Estrella<sup>78</sup> entende que simulação e dissimulação são:

defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros procurando alguma vantagem econômica. A primeira é a simulação absoluta e a segunda, a simulação relativa. Na verdade só se diferenciam na conceituação, principalmente na semântica, mas nos efeitos não se distinguem. (...) *Simular* é fingir o que não é. Fazer de uma não verdade uma verdade. *Dissimular* é esconder o que é. Fazer de uma verdade uma não verdade.

Assim, é possível verificar que para essa parte da doutrina, a dissimulação combatida por este instituto recai diretamente para o ato ou negócio jurídico, pretendendo combatê-los quando eivados de simulação relativa. Consequentemente, para esses autores, o art. 116 do CTN é absolutamente desnecessário, visto que, tendo a dissimulação conteúdo igual ao da simulação, o diploma tributário já possuía norma que combatia tal situação no inciso VII do art. 149.

Entretanto, outra parcela dos autores entende que o art. 116 do CTN permite desconsiderar os atos praticados quando a dissimulação recair sobre a *mens legis* da referida norma. Ou seja, “o contribuinte, ao praticar um ato lícito, estaria buscando para este ato lícito uma finalidade que não está na lei, ou melhor, estaria emprestando à lei um espírito que não é o dela”<sup>79</sup>. Para essa corrente, quando o contribuinte utiliza-se de meios lícitos com objetivo diferente daquele escolhido pelo legislador para determinado ato ou negócio jurídico, restaria configurado o abuso de direito, permitindo à Fazenda desconsiderar tal ato ou negócio por meio da cláusula geral antielisiva. Contrariamente aos casos de simulação, os atos ou negócios realmente existiram e são válidos, a dissimulação ocorre, porém, com relação à finalidade com que foram praticados.

Adepto dessa segunda corrente, Ricardo Lobo Torres diz que a dissimulação refere-se apenas à hipótese de incidência e não ao fato gerador em concreto. Segundo ele, o “ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das

---

<sup>78</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e Seus efeitos-Artigo 116, Parágrafo único, do CTN**. Revista Jurídica da Presidência, v. 3, n. 30, 2001. Pg. 7.

<sup>79</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59<sup>o</sup> Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 21.

características da elisão”<sup>80</sup>. Não fosse assim, a redação da norma ora aludida traria disposição acerca da nulidade do referido ato ou negócio jurídico se a dissimulação recaísse sobre os mesmos. Em verdade, tendo a dissimulação recaído sobre o fato gerador em abstrato, a norma antielisiva dispõe que esses atos e negócios dissimuladores não poderão ser opostos à Fazenda. Tal interpretação não poderia ser diferente, já que, se entendêssemos que se trata de norma anti-simulação, a consequência seria uma enfraquecimento da consequência ao contribuinte, uma vez que não seria mais permitido o lançamento de ofício pelo Fisco, mas tão somente a desconsideração dos atos e negócios<sup>81</sup> sem as devidas penalidades.

Ainda segundo o referido autor, o dispositivo antielisivo busca impedir que o contribuinte faça uma interpretação abusiva da norma de incidência. Para ele, quando o contribuinte, utiliza-se da literalidade da norma tributária para fugir da incidência da obrigação tributária, ele está operando no campo da lacuna, ou seja, está, na verdade, aplicando a analogia para fins de economia fiscal<sup>82</sup>. Sendo assim, a norma antielisão seria verdadeira norma contra-analógica, configurando, assim, uma exceção ao parágrafo 1º do art. 108 do CTN<sup>83</sup>.

Merece prosperar o entendimento de Ricardo Lobo Torres, pois como demonstrado na exposição de motivos da lei complementar 104 de 2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, a intenção do legislador foi justamente combater o chamado “planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”<sup>84</sup>, não havendo que confundir tal dispositivo com mera norma antievasiva.

Cumprido, por último, citar o entendimento divergente de Ricardo Lodi, para o qual a dissimulação recai no ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Entretanto, para ele, o conceito de dissimulação não se confunde com o conceito de simulação, sendo este,

---

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. P. 21.

<sup>81</sup> SIQUEIRA, op.cit., Pg. 20.

<sup>82</sup> TORRES, op.cit., Pg. 42.

<sup>83</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59º Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 22.

<sup>84</sup> BRASIL. **Ata da 171ª Sessão, da Câmara dos Deputados da 1ª sessão legislativa ordinária, da 51ª legislatura em 16 de outubro de 1999**. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=43>. Acessado no dia 09/11/2016.



englobado por aquele. Para o citado autor, dissimulado seria todo ato ou negócio praticado com abuso de direito, seja ele lícito ou ilícito (como o dolo, a fraude ou a simulação). Para Ricardo Lodi<sup>85</sup>:

o abuso de direito é obtido por meio da dissimulação dos negócios jurídicos, que é um conceito que abriga não apenas os atos ilícitos – como o dolo, a fraude e a simulação -, mas todas as condutas, que embora formalmente lícitas, denotam o exercício abusivo do ato, revelado pelo descompasso entre a sua motivação econômica, a forma e os efeitos por ele produzido, com o intuito único, ou preponderante, de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva.

## **4.2 A constitucionalidade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro**

Vistas as questões teóricas relevantes encampadas pela doutrina acerca do tratamento dado à elisão abusiva e acerca da introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, cumpre perquirir acerca da conformidade da referida norma com a Constituição da República, ou seja, é preciso verificar se o citado dispositivo tributário é ou não eivado de inconstitucionalidade.

### **4.2.1 a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF**

Tendo em vista as citadas discussões sobre a constitucionalidade da inclusão de norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, grande parte da doutrina manifestou-se no sentido de que o art. 116 do CTN devesse ser declarado inconstitucional. Sendo assim, em 18 de abril de 2001, a Federação Nacional do Comércio ajuizou, perante o Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº2446/DF.

Levando-se em consideração a relevância da citada ação constitucional, a qual ainda não teve seu mérito julgado, passa-se a trazer ao presente trabalho os principais argumentos trazidos pelas partes envolvidas do processo.

---

<sup>85</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais.** Revista Fórum de Direito Tributário–RFDT, Belo Horizonte, ano, v. 8, p. 87-109, 2010, pag. 149.

A petição inicial<sup>86</sup> começa seus argumentos afirmando que o parágrafo único do art. 116 do CTN pretende eliminar a possibilidade de o contribuinte praticar o seu planejamento tributário ao introduzir no Direito Tributário a chamada Interpretação Econômica, o que permitiria que a Administração tributasse com base no que foi encoberto pela forma jurídica adotada pelo contribuinte para pagar menos, tributando sem que haja lei que defina esse fato gerador. Afirma, então, que tal lógica viola diversos princípios constitucionais, quais sejam, a estrita legalidade (art. 5º, II da CRFB), a tipicidade fechada, a reserva absoluta de lei (art. 150, I da CRFB) e a separação dos poderes (art. 2º da CRFB).

Afirmaram os autores que o art. 150, I da CRFB positivou no ordenamento jurídico os princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei. Quanto à tipicidade fechada, caberia ao legislador, assim, como o é no Direito Penal, definir com precisão minuciosa os tipos tributários para proteger a segurança jurídica.

Tomando-se em conta os argumentos expostos, alegaram que<sup>87</sup>:

Pela leitura da farta doutrina acima, é inconcebível tributar sem lei, sem ocorrência do fato gerador, portanto é inconstitucional impossibilitar o planejamento tributário através da elisão que ocorre dentro da legalidade, agindo dentro da máxima: "o que não é proibido é permitido", realizada na lacuna legal.

Quanto à introdução da chamada Interpretação Econômica no ordenamento jurídico brasileiro, elencam 3 argumentos pela inconstitucionalidade dessa norma geral antielisiva: a) ela somente seria constitucional se fosse permitida a tributação através da analogia (expressamente vedada pelo art. 108, §1º do CTN), uma vez que a elisão atuaria na lacuna ou ausência de lei; b) a finalidade de mera economia de tributo do ato ou negócio do contribuinte não é vedada pelo Direito; c) uma vez vigente o princípio da legalidade estrita, a atuação da Administração somente poderia atuar dentro da norma.

Alegaram, ainda, que no Direito brasileiro, não se tributa pelos efeitos econômicos do ato ou negócio, mas sim pela realização do tipo legal. Segundo o autor, o art. 110 do CTN proclama o primado do Direito Privado em relação ao conceito, alcance e conteúdo dos

---

<sup>86</sup> BRASIL. **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, promovida pela Federação Nacional do Comércio**, protocolada em 18 de abril de 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

<sup>87</sup> Ibid., Pg. 14.

institutos e formas quando utilizados pela Constituição Federal, estadual ou pelas leis orgânicas, vedando, por outro lado, à Administração que utilize-se de analogia em relação a esses conceitos para cobrar tributos (art. 108, §1º do CTN). Em consonância com este argumento, citam Cesar Guimarães Pereira<sup>88</sup>, o qual afirma que:

(...) o argumento por analogia envolve sempre uma posição valorativa de quem estende a norma para casos nela não previstos. (...) valoriza-se a semelhança como relevante, separam-se certas características como essenciais e abstraem-se as diferenças. (...) Ora, os deveres tributários não podem ser instituídos senão através da lei formal. A analogia não é meio apto par a criação de normas cujos mandamentos determinem o surgimento de deveres tributários. Isso deriva da reserva absoluta de lei formal e, em relação ao dever de recolher tributos, é confirmado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

Em suas manifestações, a Advocacia Geral da União<sup>89</sup> afirmou que o dispositivo não visa acabar com a possibilidade de planejamento tributário, mas apenas combater abusos de forma e de direito. Para tanto, alega que o art. 187 do Código Civil introduziu no ordenamento jurídico o tratamento do abuso de direito, que é entendido como ato ilícito. Por outro lado, ao contrário do que ocorre com a evasão fiscal, o art. 116 do CTN não faz com que a Administração anule o ato ou negócio jurídico, o qual, em verdade, continua a valer entre as partes, mas tão somente desconsidere-os para tributar o que foi dissimulado.

Para a AGU:

Não há ferimento aos princípios da legalidade, da tipicidade, nem a não observância da reserva legal, nem há, na espécie, o uso de analogia integrativa, tendo em vista que o fato gerador e seus efeitos são todos previstos em lei, o que se autoriza à administração é negar eficácia aos atos dissimulados, ou seja, aptos a mascarar ou a esconder o fato gerador e os efeitos efetivamente ocorridos, aplicando-se, no máximo, a interpretação extensiva<sup>20</sup>, ou a contra-analogia, ou a analogia interpretativa, que não sofrem restrições nem mesmo do CTN.

Alegaram também que no Direito Tributário brasileiro não há exigência de que a legalidade seja absolutamente estrita e que a tipicidade seja totalmente fechada, para isso, citam algumas hipóteses que comprovam essa tese, como a existência de normas em branco na legislação tributária, as quais dependem da expedição de determinados atos administrativos. Outro exemplo seria a possibilidade de interpretação extensiva, nos casos

---

<sup>88</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. Dialética, 2001. Pg. 46.

<sup>89</sup> BRASIL. **Manifestação da AGU na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

em que o texto do dispositivo é aberto ou diz menos do que o desejado, cabendo ao intérprete fazer a cabível extensão. Seria possível, também, a chamada interpretação analógica, onde a própria lei que determina a aplicação analógica do instrumento. A própria lei “menciona os casos que devem ser compreendidos por identificação ou semelhança”.

Outra hipótese é a possibilidade de se adotar a chamada contra-analogia contra os abusos praticados na elisão fiscal. Por meio deste instituto, combate-se a analogia praticada pelo contribuinte com fins de planejamento abusivo. Por último, seria cabível a chamada redução teleológica, que se dá quando o intérprete reduz o sentido do dispositivo normativo à finalidade econômica da norma em questão.

Em suas manifestações<sup>90</sup>, o Congresso Nacional afirmou que somente seria possível declarar a inconstitucionalidade desta norma antielisiva caso ela fosse regulamentada, uma vez que, sem a referida regulamentação, não haveria norma a ser impugnada, visto que não dá para saber os procedimentos a serem adotados e em que casos será possível a desconsideração do ato ou negócio. Dessa forma, pugnou pela impossibilidade jurídica do pedido por se tratar de norma sujeita a regulamentação.

O Congresso alegou, também, que ainda que o parágrafo único do art. 116 do CTN tenha introduzido a interpretação econômica no direito tributário, isso não seria inconstitucional. Isso porque diversos outros países possuiriam disposições semelhantes e, além disso, a Constituição Federal não possuiria norma que proibisse o combate à elisão abusiva. O dispositivo impugnado seria uma concretização da capacidade contributiva e do princípio da isonomia.

Por último, Cláudio Fonteles, então Procurador-Geral da República manifestou-se<sup>91</sup> no sentido de que a referida norma seria verdadeira norma antievasiva, uma vez que a mesma fala em “dissimulação da ocorrência do fato gerador”, o que faria entender que, nesses casos, o fato gerador já teria ocorrido, sendo ele ou os elementos da obrigação tributária

---

<sup>90</sup> BRASIL. **Manifestação do Congresso Nacional na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

<sup>91</sup> BRASIL. **Manifestação do Procurador-Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

dissimulados pelos atos ou negócios do contribuinte. Disse dever serem afastadas as alegações de inconstitucionalidade da referida norma, uma vez que não há violação do princípio da legalidade e da tipicidade fechada.

Afirmou, também, que o dispositivo não introduziu no ordenamento a chamada interpretação econômica, uma vez que não faz o uso de analogia ou permite criar tributos não previstos em lei, características da referida corrente hermenêutica. Por fim, disse que a prática de elisão tributária, planejamento que impede ocorrência de fato gerador, não é afetada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, visto que o mesmo só atinge atos e negócios que mascaram fato gerador ocorrido.

#### **4.2.2 A constitucionalidade do art. 116 do CTN**

Feitas essas considerações acerca da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF interposta pela Federação Nacional do Comércio, cumpre analisar os fundamentos de tal controvérsia para verificar a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Sendo assim serão analisados, um por um, os principais argumentos trazidos pela doutrina que entende que o referido dispositivo é inconstitucional, quais sejam: 1 – violação da estrita legalidade e da tipicidade fechada; 2 – violação à proibição da analogia e a introdução da interpretação econômica no direito tributário; 3 – violação da separação dos poderes.

Cabe, entretanto, uma ressalva quanto à análise desta contenda, pois, como diz Marco Aurélio Greco<sup>92</sup>, “nem tudo que incomoda é inconstitucional”, recaindo o ônus argumentativo sobre quem alega a referida inconstitucionalidade, uma vez que “em princípio, toda lei goza de presunção de constitucionalidade”.

##### **4.2.2.1 A estrita legalidade e a tipicidade fechada**

---

<sup>92</sup> GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar no 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.

O Primeiro argumento elencado pela doutrina conceptualista acerca da Inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN é o de que ele violaria o Princípio da Legalidade Estrita e da Tipicidade Fechada.

De acordo com o art. 150, I da Constituição da República, é vedada a exigência de tributo não estabelecido em lei. É deste dispositivo que se extrai o chamado princípio da legalidade no Direito Tributário. Entretanto, para parcela da doutrina, este princípio possuiria uma qualificação especial que determinaria que o legislador previsse de forma minuciosa e exaustiva todos os aspectos da tributação, de forma a não deixar “espaços abertos” na legislação. Tal qualificação faz com que o princípio seja chamado de Legalidade Estrita, o qual, por consequência, originaria a chamada Tipicidade Fechada.

Baseando-se em uma posição formal positivista, tais autores entendem que o dispositivo em questão violaria a legalidade estrita e a tipicidade fechada pois estaria exigindo tributo não previsto nas hipóteses taxativamente enumeradas em lei. Entretanto, não merece prosperar tal entendimento. Isso porque, na verdade, o parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza a cobrança de tributo inexistente, mas a requalificação do ato ou negócio que pretendeu dissimular a mens legis da norma tributária com o fito de eliminar ou reduzir o pagamento do mesmo.

Ou seja, o fato gerador ainda será aquele definido na norma de incidência tributária. Acontece que o contribuinte, com o fim exclusivo de elidir-se do tributo, através de espécies de abuso de direito ou forma, utiliza-se de instrumento cujo fim é diferente do fim da lei que o positivou, gerando à Fazenda, a prerrogativa de requalificar o ato ou negócio praticado com abuso, afastando, assim, a dissimulação. Materialmente, o contribuinte praticou o fato descrito na norma de incidência, entretanto, pretendeu, abusivamente, utilizar-se da forma para elidir-se da obrigação tributária. Assim, de acordo com Marco Aurélio Greco<sup>93</sup>:

Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente.

---

<sup>93</sup> Ibid., p. 181-204.

Ainda em sentido contrário ao entendimento pela violação ao princípio da legalidade, Ricardo Lobo torres afirma que a norma antielisiva busca, na verdade, unir o referido princípio com o da Capacidade Contributiva ao:

“reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Como observa P. Adonnino, a norma antielisiva investe a administração no poder de ‘proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a consequência ao plano do fato gerador do tributo’<sup>94</sup>”.

Não há que se falar, assim, em violação ao princípio da legalidade.

Os autores conceptualistas afirmam, ainda, haver inconstitucionalidade por violação ao princípio da Tipicidade Fechada.

Como já demonstrado, especificamente no capítulo “2.2.1 Segurança Jurídica e Legalidade” deste presente trabalho, uma vez que partimos do pressuposto que as definições conceituais são, em sua essência, maleáveis em decorrência da dinamicidade da realidade econômica e social e que as mesmas dependem, como regra, de algum grau de apreciação valorativa, não se pode falar em Tipicidade Fechada no Direito Tributário.

Em nenhum momento, a Constituição da República de 1988 trouxe determinação de que o tipo tributário fosse fechado, pelo contrário, a existência de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, por exemplo, demonstram que “a descrição tipológica (...) por natureza sempre é aberta”<sup>95</sup>.

Assim, também não há que se falar em inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional por violação ao princípio da Tipicidade.

#### **4.2.2.2 A analogia e a interpretação econômica do direito tributário**

Outro argumento comumente utilizado pelos conceptualistas que defendem inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN é de que o mesmo permitiria a

---

<sup>94</sup> ADONNINO, Piedro. “*Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l’Applicazione delle norme Antielusivo e Rilevanza Penale dell’Elusione*”. *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 239-259, 2001.p. 82.

<sup>95</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003.

utilização da analogia para a exigência de tributo por parte da Fazenda, vedado pelo art. 108, §1º do CTN, e de que o dispositivo teria introduzido a chamada interpretação econômica no ordenamento jurídico brasileiro, violando, dentre outros, o princípio da Segurança Jurídica.

Quanto ao primeiro argumento, cumpre dizer que o ato de descon sideração permitido pelo referido dispositivo não se trata, em verdade, de uso de analogia para exigência de tributo não previsto em lei. Isso porque, o que ocorre com a requalificação do ato pela Fazenda Pública é a coordenação<sup>96</sup> material do fato à norma de incidência, a qual foi dissimulada pelo ato ou negócio perpetrado pelo contribuinte. Neste sentido, Ricardo Lodi<sup>97</sup> entende que:

(...) o combate à elisão não se confunde com a analogia, uma vez que, naquele caso, incorre a aplicação de uma lei ao fato por ela não previsto, mas sim a subsunção da própria lei tributária, cuja aplicabilidade ao caso foi ocultada pelo contribuinte.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres<sup>98</sup> afirma que o dispositivo em análise, na verdade, é um instrumento contra-analógico. Isso porque o próprio contribuinte, ao utilizar-se de uma compreensão estritamente formal da norma tributária para elidir-se do tributo, estaria instrumentalizando, em seu favor, um recurso analógico. Sendo assim, o dispositivo em questão concede instrumento contra-analógico para a Administração Fiscal. Para o referido autor, a norma antielisiva seria verdadeira exceção ao art. 108, §1º do CTN, não sendo inconstitucional, por não haver na Constituição norma que vede a aplicação da analogia no Direito Tributário. Vanessa Siqueira<sup>99</sup> também entende assim, afirmando que:

(...) é legítimo concluir que a redução do alcance do fato gerador – levada a cabo pela Administração com esopeque em uma norma antielisiva – objetiva tão-somente combater, valendo-se da contra-analogia, a analogia praticada pelo contribuinte, que, por sua vez, dilargou o sentido da letra da lei, além de sua possibilidade expressiva.

---

<sup>96</sup> Vimos no capítulos anteriores que o termo “subsunção” não é tecnicamente correto em se tratando de um sistema de conceitos tipológicos naturalmente abertos.

<sup>97</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 164.

<sup>98</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 42.

<sup>99</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59º Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 22.



Quanto à alegada introdução, no Direito Brasileiro, da chamada interpretação econômica, tal argumento não deve, igualmente, prosperar<sup>100</sup>. Isso porque, como já foi visto, anteriormente, ao longo dos tempos, sucederam-se 3 correntes hermenêuticas da Teoria do Direito. Inicialmente os conceptualistas, ligados à jurisprudência dos conceitos, que prezavam pela primazia da Segurança Jurídica com um forte viés formal positivista. Posteriormente, os adeptos à interpretação econômica, ligados à Jurisprudência dos Interesses, que primavam pelo princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Ambos os movimentos foram marcantes em seu tempo por dar primazia a um valor ou interesse em detrimento do outro, inicialmente o interesse preponderante do contribuinte e, posteriormente, o do Fisco. Entretanto, a doutrina moderna vem encampando o terceiro movimento, que é o da interpretação valorativa, ligada à Jurisprudência dos Valores. Tal movimento, parte do pressuposto teórico da relativização dos princípios e da ponderação recíproca entre os mesmos, não havendo preponderância, em abstrato, entre eles.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional parece ter abraçado a terceira corrente. Isso porque se trata de uma ponderação entre Segurança Jurídica e Capacidade Contributiva, uma vez que não permite que a Administração tribute simplesmente com base numa mera análise econômica do fato gerador, mas também não permite, também, que o contribuinte evite o pagamento do tributo utilizando-se abusivamente das formas do direito privado. Não se trata de evitar qualquer forma de planejamento tributário através de uma análise econômica do fato gerador mas sim, como bem dito na exposição de motivos da lei complementar 104, de combater a elisão abusiva.

Como já demonstrado no capítulo anterior, não se trata de tributar tendo-se em base a expressão econômica do ato ou negócio do contribuinte, mas sim de requalificar o ato ou negócio abusivo praticado pelo mesmo, afastando a dissimulação da norma e coordenando o fato à hipótese de incidência.

Aliás, veremos em capítulo adiante, que os autores adeptos à Interpretação Valorativa, atribuem muito mais requisitos para a aplicação do dispositivo em comento do que os adeptos da mera interpretação econômica.

---

<sup>100</sup> Vide capítulo 2.1 Correntes Teóricas Básicas deste trabalho.

#### **4.2.2.3 A separação dos Poderes**

Como já se viu nos argumentos antes expostos, também não há que se falar em violação ao princípio da Separação dos Poderes (art. 2º da CRFB). Isso porque, ao requalificar os atos ou negócios do contribuinte praticados com abuso de direito, a Administração não estaria cobrando tributo não previsto em lei, mas sim coordenando materialmente o fato à norma de incidência do referido tributo. Ao invés de violar o citado princípio constitucional, o art. 116 do CTN parece fazer justamente o contrário. Isso porque, faz prevalecer a mens legis afastando a dissimulação perpetrada pelo contribuinte.

A prerrogativa concedida a Fazenda de requalificar o ato do contribuinte tem o condão de dar à forma escolhida pelo contribuinte a qualificação daquilo que ela materialmente representa, que é a sua coordenação ao fato gerador em abstrato, cuja consequência é a incidência do tributo. Assim, também não há que se falar em violação ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes, sendo, na verdade, uma deferência à atividade legiferante.

#### **4.3 A Eficácia, o Alcance e o Procedimento Administrativo da norma geral antielisiva**

Uma vez já tendo analisado os argumentos pela inconstitucionalidade na norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e tendo concluído que a mesma não viola nenhum preceito da Constituição da República, cabe ao presente trabalho tratar das questões referentes à aplicabilidade da referida cláusula antielisiva, bem como ao procedimento administrativo necessário à sua concretude.

Como já foi visto ao longo desse trabalho, a introdução do parágrafo único ao art. 116 do CTN não pretendeu combater a simulação e a fraude fiscal. Isso porque o Código Tributário já possui o art. 149, VII para esse desiderato. Na verdade, “atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da

lei tributária”<sup>101</sup>. Ou seja, uma vez observada a atuação abusiva do contribuinte para reduzir ou eliminar o pagamento de tributo, a Administração irá requalificar seu ato ou negócio para coordená-lo com a sua *mens legis*, fazendo incidir o tributo devido.

Reitera-se que não se está a exigir tributo não previsto em lei ou sem fato gerador, uma vez que, como bem demonstra Marco Aurélio Greco<sup>102</sup>, para que a Administração desconsidere o ato ou negócio do contribuinte, é necessário que exista definição legal desse fato gerador e que materialmente ele ocorra. Isso porque, não basta que a atuação do contribuinte encontre identidade econômica com a hipótese de incidência, uma vez que, na Jurisprudência dos Valores, a necessária ponderação entre Segurança Jurídica e Capacidade Contributiva, exige que só sejam desconsiderados atos praticados com abuso de direito, qualquer que seja a sua modalidade. Nesse sentido, Ricardo Lodi<sup>103</sup> entende que:

(...) superada historicamente a teoria causalista da interpretação econômica do fato gerador, a identidade de efeitos econômicos entre a hipótese de incidência e o negócio jurídico praticado pelo contribuinte não é suficiente para a caracterização da incidência. Faz-se mister a ocorrência de práticas abusivas.

Sendo assim, o autor elenca 5 requisitos cumulativos para que se caracterize a elisão abusiva a ensejar a requalificação (já vistos no capítulo 3.2 Violação do Valor Justiça e a Teoria do Abuso de Direito)<sup>104</sup>:

- prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adapte à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;
- intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;
- identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;
- proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;
- forma que represente uma economia fiscal em relação ao previsto em lei como hipótese de incidência tributária.

---

<sup>101</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 39.

<sup>102</sup> GRECO, Marco Aurélio. “**Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar no 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.

<sup>103</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003. Pg. 169.

<sup>104</sup> *Ibid.*, pg. 145 a 148.

Cumpridos os 5 requisitos cumulativos, considera-se materialmente ocorrido o fato gerador, ensejando a requalificação do ato ou negócio do contribuinte, fazendo incidir o tributo. Importante mencionar, entretanto, que tais requisitos são meramente doutrinários, sendo certo que, se de qualquer outra forma for possível observar no caso concreto a prática de abuso de direito com o fim de economia tributária, mesmo fora desses requisitos, será possível que a Administração Tributária aplique o referido dispositivo.

Em segundo lugar, é importante tratar da eficácia do parágrafo único do art. 116, o qual afirma que devem ser, em termos, “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Ou seja, há certa controvérsia se a aplicação do dispositivo é automática ou se vai depender de uma lei específica de cada ente para produzir seus efeitos.

Assim, para uma primeira corrente, a norma antielisiva do CTN não é autoaplicável, devendo ser editada uma norma que regule o seu procedimento. Nesse sentido entende Vanessa Siqueira<sup>105</sup>:

Cumpra-se, desde logo, que Lei Complementar n.º 104 de 2001, responsável pela introdução, no Código Tributário Nacional, do parágrafo único ao artigo 116, não é auto-aplicável, razão pela qual a sua eficácia depende da publicação da lei ordinária mencionada no bojo do próprio parágrafo único.

Para a referida autora, então, para a aplicação da norma geral antielisiva, é necessário que cada ente da federação edite uma norma procedimental própria por lei ordinária, a qual especifique como a Administração promoverá a requalificação.

Entretanto, um segundo entendimento, capitaneado por Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi, entende que a referida norma será autoaplicável se o referido ente da federação já possuir norma de procedimento administrativo tributário suficiente para esse fim. Isso porque, a norma antielisiva apenas estaria trazendo ao Direito Pátrio algo que “já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica”<sup>106</sup>. Segundo Ricardo Lodi, o combate ao abuso de direito não dependeria de

---

<sup>105</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59ª Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 237 – 276.

<sup>106</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 41.

dispositivo explícito, sendo uma consequência direta de princípios, como o da “proibição do abuso e da boa-fé (...), da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva”<sup>107</sup>.

Este parece ser o entendimento correto, uma vez que o dispositivo não traz necessidade de uma lei “específica” ou “especial”. O referido dispositivo apenas quer assegurar que no procedimento de requalificação sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte. Se já houver lei que regule segura e suficientemente o processo administrativo tributário e garanta os referidos princípios, seria forçoso exigir do legislador que editasse uma nova lei para procedimentalizar uma prática já adotada por diversos Tribunais.

Não obstante o que já foi exposto sobre a aplicabilidade imediata aos entes federativos que já possuem regras de procedimento administrativo suficientes, foi editada em 2002 a Medida Provisória nº 66, a qual trazia entre os artigos 13 e 19 “procedimentos relativos à norma geral antielisão”. Entretanto, com a conversão da referida Medida Provisória na lei 10.637/02, tais artigos foram suprimidos. Tal medida provisória trazia 2 hipóteses de abuso de direito, quais sejam, o abuso de forma e a falta de propósito negocial. Entretanto, ao trazer essas hipóteses, a norma utilizava a expressão “entre outras”, deixando claro que os casos elencados eram meramente exemplificativos.

O §2º e §3º do art. 14 da Medida Provisória<sup>108</sup> trazia algumas presunções relativas de caracterização de elisão abusiva. Entretanto, para Ricardo Lodi<sup>109</sup>, a constitucionalidade desses dispositivos dependia da materialização de outros requisitos de aferição da elisão abusiva (já citados no presente trabalho) para se evitar que se lance mão da interpretação econômica aviltando o princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica.

De acordo com o citado autor, o procedimento adotado pela MP nº66/02 foi exitoso em garantir ampla defesa e contraditório, uma vez que estabeleceu a necessidade de que a

---

<sup>107</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 165.

<sup>108</sup> Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

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

<sup>109</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 168.

autoridade que promove o lançamento faça uma representação a outra autoridade administrativa, a qual decide sobre a desconsideração, garantindo o afastamento das funções de investigar e de julgar.

Acontece que tais disposições procedimentais não foram convertidas em lei, perdendo, então, a sua vigência e eficácia. Não obstante, como já foi dito, ainda é possível o combate à elisão abusiva com base no parágrafo único do art. 116 do CTN utilizando as regras de processo tributário do respectivo ente federativo, devendo a desconsideração do ato dissimulado e a requalificação serem feitas pela autoridade lançadora, permitindo que, posteriormente, pudesse ser feita a impugnação por parte do contribuinte, nos termos da lei de processo tributário respectivo. Nesse sentido, Ricardo Lodi<sup>110</sup> afirma que:

(...) a desconsideração é promovida pela autoridade lançadora, uma vez que é pelo procedimento do lançamento que se identifica a ocorrência do fato gerador. Se este se encontra dissimulado, será por meio do lançamento que se dará a sua revelação.

## 5. CONCLUSÕES

Este último capítulo destina-se a sintetizar os argumentos defendidos ao longo deste trabalho, de modo a elencar as proposições alcançadas por intermédio das sustentadas premissas. Sendo assim, levando-se em consideração o que foi anteriormente exposto, pode-se concluir que:

a) Os valores da Segurança Jurídica e da Justiça são os mais importantes valores do ordenamento jurídico, possuindo como consectários diversos princípios, dentre os quais a legalidade e a capacidade contributiva, respectivamente. Atualmente, num sistema jurídico que preza pela aplicação otimizada dos princípios, não se pode apontar, em abstrato, a prevalência de um sobre o outro, devendo, em todo caso aplicar a regra da ponderação. Isso porque, restaram-se superadas as visões radicais de hermenêutica do século XX, quais sejam, a Jurisprudência dos Conceitos, que centralizava a Segurança Jurídica em detrimento da Justiça Fiscal e defendia a prevalência do direito civil sobre o direito Tributário, e a Jurisprudência dos Interesses, com a defesa da Interpretação Econômica do ato gerador com finalidades meramente arrecadatórias.

---

<sup>110</sup> Ibid., pg. 166.

b) Em um momento pós-positivista, em que os princípios ganham cada vez mais destaque no estudo jurídico, deve prevalecer a chamada Jurisprudência dos Valores, a qual deve garantir a devida ponderação entre Segurança Jurídica e Justiça Fiscal, entre a Legalidade e a Capacidade Contributiva. Como decorrência dessa premissa, não deve prevalecer a chamada Tipicidade Fechada nem a Estrita Legalidade, uma vez que em decorrência da natural maleabilidade e da inerente necessidade de análise axiológica dos termos jurídicos, a norma tributária é intrinsecamente aberta.

c) Para a Jurisprudência dos Valores, a aplicação da Capacidade Contributiva não mais possui como objetivo principal o aumento da arrecadação, como na interpretação econômica outrora aplicada, mas sim dar efetividade à Isonomia, ao princípio da Dignidade da Pessoa Humana e o da Solidariedade, verdadeira função social dos Tributos. Sendo assim, para essa corrente, o planejamento fiscal é um direito subjetivo legítimo do contribuinte, desde que não seja efetuado com abuso de direito.

d) Pela doutrina majoritária, a elisão tributária diferencia-se da chamada evasão, pois, na primeira, o contribuinte utiliza-se de meios lícitos para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, já no segundo caso, o contribuinte utiliza-se de métodos ilícitos para escamotear o fato gerador ou um dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Entretanto, em decorrência da aplicação de princípios como o da Isonomia, Capacidade Contributiva, Solidariedade e Dignidade da Pessoa Humana, na Jurisprudência dos Valores, para que a economia tributária seja lícita, não basta que o contribuinte tenha utilizado de instrumentos lícitos para reduzir ou eliminar tributos, mas que essa atividade não configure abuso de direito, que ocorre quando o contribuinte utiliza-se de um direito subjetivo cuja finalidade é distinta daquela almejada pela lei com o objetivo exclusivo de economia fiscal.

Sendo assim, devem ser aplicados os requisitos cumulativos de reconhecimento de elisão abusiva elencados por Ricardo Lodi, sendo certo que os mesmos não excluem eventuais abusos de direito cometidos por mecanismos outros. São eles<sup>111</sup>: prática de um ato

---

<sup>111</sup> Ibid., pg. 169.

jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adapte à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte; intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido; identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo; proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo; forma que represente uma economia fiscal em relação ao previsto em lei como hipótese de incidência tributária.

e) As normas gerais antielisiva são aquelas que, inseridas no ordenamento jurídico, buscam combater a elisão abusiva. A lei complementar 104 de 2001, ao inserir o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, positivou verdadeira norma antielisiva no direito tributário que, como no modelo adotado na França, busca combater a economia tributária perpetrada com abuso de direito, qualquer que seja a sua espécie. Tal dispositivo, não se confunde com norma anti-simulação, a qual já existia no ordenamento jurídico através do art. 149, VII do CTN.

f) A norma geral antielisiva trazida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN permite que a Administração desconsidere os atos que, perpetrados por parte do contribuinte, dissimulam o fato gerador abstrato, requalificando-os a fim de adequar a “*intentio facti* e a *intentio juris*”<sup>112</sup>. Tal requalificação, não tem o condão de invalidar o ato ou negócio do contribuinte, sendo certo que atinge apenas o campo da eficácia do ato perante a Fazenda Pública, uma vez que o ato do contribuinte não produzirá os efeitos tributários desejados pelo contribuinte, “senão os relativos ao negócio jurídico que foi dissimulado”<sup>113</sup>.

g) A norma geral antielisiva introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é incompatível com a atual ordem constitucional. Isso porque, como já pontuado, não deve prosperar a doutrina que prega a Tipicidade Fechada. Não há violação ao Princípio da Legalidade uma vez que não se trata da cobrança de tributo sem fato gerador ou mesmo na exigência de tributo com base no substrato econômico extraído do fato (Interpretação Econômica), mas sim no combate do Abuso de Direito possibilitando que a

---

<sup>112</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016. Pg. 44.

<sup>113</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, interpretação e elisão tributária. Editora Lumen Juris, 2003, pg. 154.



Administração requalifique o ato ou negócio que pretendeu dissimular a *mens legis* da norma tributária com o fito de eliminar ou reduzir o pagamento do mesmo.

h) A referida norma é autoaplicável aos entes federativos que já possuírem regramento suficiente e seguro sobre o processo administrativo tributário, uma vez que a mesma possui natureza declaratória. Nos demais entes, a aplicabilidade de tal norma dependerá da edição de uma lei ordinária disciplinando o processo tributário que preste a esse fim.

## BIBLIOGRAFIA

ADONNINO, Pedro. *“Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l’Applicazione delle norme Antielusive e Rilevanza Penale dell’Elusione”*. Rivista di Diritto Tributario 11 (2): 239-259, 2001.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10ª Edição – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

BARBOSA, Johnson. **A teoria da interpretação econômica frente ao princípio da legalidade. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**. Brasília: ESAF, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. (pg. 267 a 269).

BRASIL. **Ata da 171ª Sessão, da Câmara dos Deputados da 1ª sessão legislativa ordinária, da 51ª legislatura em 16 de outubro de 1999**. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=43>. Acessado no dia 09/11/2016.

BRASIL. **Petição Inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

BRASIL. **Manifestação da AGU na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

BRASIL. **Manifestação do Congresso Nacional na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

BRASIL. **Manifestação do Procurador-Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, promovida pela Federação Nacional do Comércio, protocolada em 18 de abril de 2001**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>. Acessado no dia 29/03/2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Leis complementares 104 e 105/2001**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2227>>. Acesso em: 9 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. "**Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado." (2006).

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. Livraria dos Advogados Editora, 1971.

FILHO, Onofre Alves Batista. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF**. Brasília: ESAF, 2002.

FRANÇA. *Livre des Procedures Fiscales*. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr>>. Acesso em 15 de março de 2017.

GRAU, Eros. **A interpretação constitucional como processo**. Revista Consulex, RT, ano I, n. 3, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. "**Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar no 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e Seus efeitos-Artigo 116, Parágrafo único, do CTN**. Revista Jurídica da Presidência, v. 3, n. 30, 2001.

JC, Moreira Alves. **Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação**. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF*. Brasília: ESAF, 2002.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**, 5. ed. - São Paulo : Atlas 2003.

LC, Guillén. **A Experiência da Espanha**. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF*. Brasília: ESAF, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e outras alterações no CTN**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2558>>. Acesso em: 9 nov. 2016.

MIRANDA, Cecília Arruda. **Aplicação do princípio arm's length**. Disponível na Internet: [http:// http://www.migalhas.com.br/](http://http://www.migalhas.com.br/) Acesso em: 21 de março de 2017

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 1998. Tese de Doutorado.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Livraria do Advogado Editora, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Editora Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Revista Fórum de Direito Tributário–RFDT, Belo Horizonte, ano, v. 8, p. 87-109, 2010.

\_\_\_\_\_. **Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 159. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2008. p. 97

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário, mesmo mal feito, não é o mesmo que sonegar imposto**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-jul-23/ricardo-lodi-planejamento-tributario-mal-feito-nao-sonegar/>>. Acesso em: 07 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 83. “**A elisão fiscal e a LC n.º 104/01**”. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 44. “**A elisão fiscal na era dos valores**”. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Livraria do Advogado Editora, 2012.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo “**Artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?**”. 59º Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2005. P. 237 – 276.

TORRES, Ricardo Lobo. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro – Volume II – Direito Tributário. “**O estatuto do contribuinte**”, 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 1999.

\_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 3ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000, p. 146 e 147.

\_\_\_\_\_. **Normas Gerais Antielisiva**. Reviste Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/>. Acesso em: 07 de novembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **O princípio da transparência no direito financeiro**. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, v. 8, p. 133-156, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume V: O Orçamento na Constituição, 2ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Ed. Renovar, 2000.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. Editora Revista dos Tribunais, 1978.