

**VICTOR HENRIQUE DE ALMEIDA**

**A NORMA GERAL ANTIELISIVA E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ABUSO  
DE FORMAS**

**CARATINGA**

**FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA**

**2017**

**VICTOR HENRIQUE DE ALMEIDA**

**A NORMA GERAL ANTIELISIVA E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ABUSO  
DE FORMAS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Faculdade Doctum de Caratinga, como requisito parcial à  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Salatiel Ferreira Lúcio

**CARATINGA**  
**FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA**

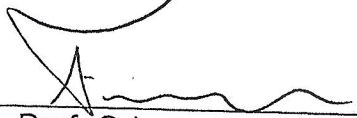
**2017**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

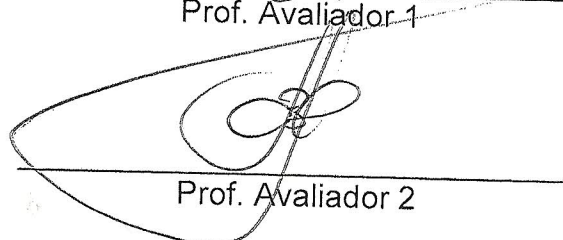
O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:  
A norma geral antielisiva e o tratamento tributário ao abuso de formas elaborado pelo aluno Victor Henrique de Almeida foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

**BACHAREL EM DIREITO.**

Caratinga de \_\_\_\_\_ de 20\_\_

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Orientador

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Avaliador 1

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Avaliador 2

Dedico este trabalho a meus pais, José Francisco e Marli, por me darem apoio desde sempre.

À minha namorada Rafaela, por estar presente ao meu lado em todos os momentos.

A meu cachorro Átila, por tornar meus dias divertidos e sempre me receber com uma alegria imensurável.

## Resumo

O presente trabalho tem como escopo a investigação da validade da norma geral antielisiva, prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), frente à Carta Magna. Encontrando-se sob análise de constitucionalidade em controle concentrado, a pesquisa sobre a norma tornou-se extremamente oportuna. A falta de consenso doutrinário e de posicionamento jurisprudencial agrava ainda mais o limbo jurídico existente ao se tratar do planejamento tributário. O estudo da doutrina e dos princípios regentes da relação jurídico-tributária foi fundamental para que as devidas conclusões fossem tomadas. Para que a hipótese de pesquisa fosse confirmada, foi necessário encontrar a verdadeira natureza jurídica do dispositivo legal. Desse modo, revelamos sua verdadeira finalidade e, conseqüentemente, o respeito a princípios constitucionais tributários. Utilizando o método de pesquisa teórico-dogmático, possibilitou-se a abertura de conceitos abstratos e polêmicos no mundo jurídico. Reconhecendo a norma prevista no CTN como oponível aos casos em que o planejamento tributário se deu por meio do abuso das formas jurídicas adotadas, entendeu-se, como resultado da pesquisa, pela sua constitucionalidade. Com isso, não podem os atos e negócios abusivos, realizados sobre o manto da autonomia privada, determinar efeitos tributários, sob pena de violação à isonomia tributária. Não obstante as conclusões obtidas, a norma antielisiva carece de regulamentação por via de lei ordinária, não possuindo qualquer eficácia enquanto não for editada a espécie normativa demandada.

**Palavras chave:** Elisão fiscal; evasão fiscal; elusão fiscal; abuso de formas; simulação.

## **Lista de abreviaturas**

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CAMEX – Câmara de Comércio Exterior

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CNC – Confederação Nacional do Comércio

CR/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

IE – Imposto sobre a Exportação

II – Imposto sobre a Importação

IR – Imposto Sobre a Renda

ITBI – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos

ITCMD – Imposto Sobre Transmissões Causa Mortis e Doações

LC – Lei Complementar

PGR – Procuradoria Geral da República

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS</b> .....	9
<b>CAPÍTULO I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	11
1.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO ELEMENTOS NORTEADORES DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA .....	11
1.2 O PLANEJAMENTO COMO FORMA DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	12
1.3 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL .....	14
<b>CAPÍTULO II O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	17
2.1 A CHAMADA “NORMA GERAL ANTIELISIVA” .....	17
2.2 DISCUSSÕES ACERCA DE SUA NATUREZA JURÍDICA .....	17
<b>2.2.1 Desconsideração dos atos ou negócios jurídicos</b> .....	18
<b>2.2.2 A dissimulação</b> .....	18
<b>2.2.3 Norma antielisiva X Norma antievasiva</b> .....	19
2.3 A FALTA DE LEI REGULAMENTADORA .....	23
<b>CAPÍTULO III A VALIDADE DA NORMA ANTIELISIVA FRENTE À ORDEM CONSTITUCIONAL</b> .....	26
3.1 CORRENTES TEÓRICAS INTERPRETATIVAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	26
<b>3.1.1 A jurisprudência dos conceitos</b> .....	26
<b>3.1.2 A jurisprudência dos interesses</b> .....	27
<b>3.1.3 A jurisprudências dos valores</b> .....	27
3.2 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO FATO GERADOR .....	28
3.3 O TESTE DO PROPÓSITO NEGOCIAL ( <i>BUSINESS PURPOSE TEST</i> ) .....	29
3.4 O DIREITO COMPARADO E O COMBATE AO PLANEJAMENTO ABUSIVO .....	31
3.5 A ADI 2446 .....	32
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	34
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	38

## Introdução

Com a recente (e persistente) crise financeira pela qual passa nosso país, pagar tributos se torna cada vez mais um fardo pesado a ser sustentado. Nesse contexto instável, medidas tendentes a incrementar a arrecadação estatal surgem de modo surpreendente, muita das vezes atropelando as regras e princípios constitucionais pertinentes ao direito tributário.

Como resposta, os contribuintes procuram, a qualquer custo, maneiras de evitar ou simplesmente reduzir o pagamento de tributos. Dessa forma, ganha evidência o tema planejamento tributário, o qual, ora é utilizado respeitando o ordenamento jurídico, ora desvirtua-se do sentido de legalidade.

Uma densa névoa surge quando tal assunto é discutido. São das mais diversas possíveis as correntes de pensamentos. Um mesmo diploma jurídico é enxergado sob diferentes prismas, sendo a falta de clareza do legislador e a timidez jurisprudencial, fatores que agravam ainda mais o problema.

Nessa seara, o presente trabalho tem como discussão central o parágrafo único do artigo 116 do CTN, o qual estabeleceu a chamada “norma geral antielisiva”. Com apenas um único dispositivo, surgiram as mais variadas e fervorosas discussões: Qual seria a sua verdadeira finalidade? A que casos seria aplicável? Violaria ou não os preceitos constitucionais? E assim por diante.

O problema assume tamanha relevância que até está sendo discutido através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2446, a qual aguarda julgamento desde o ano de 2001. Tal ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), alegando a inconstitucionalidade da norma sob o fundamento de violação aos princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

Para aqueles que defendem a norma, o direito comparado oferece teorias há muito tempo aplicadas no exterior, como a teoria da consideração econômica do fato gerador e a teoria do propósito negocial. As críticas a tais teorias giram em torno da ausência de previsão expressa no ordenamento jurídico nacional.

Em meio a tantos entendimentos, o presente trabalho tem como marco teórico as ideias sustentadas por Ricardo Lobo Torres, o qual sustenta:

A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, o que é característica da elisão,



na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. (TORRES, 2013, p. 55)

O objetivo central da pesquisa é pautado em dois pontos: a) Primeiramente, será perquirida a definição sobre a real natureza da norma, bem como seu *mens legis*; b) Vencida a primeira etapa, discutir-se-á acerca de sua constitucionalidade. Desse modo, o trabalho será desenvolvido em duas etapas, pois definir o objeto será indispensável à análise de sua validade jurídica.

O tema apresentado é de suma importância, tendo em vista ser assunto controverso entre os estudiosos e operadores do direito tributário. Do ponto de vista jurídico, aprofundar o estudo do tema possibilita conjugar as fontes do direito para alcançar proximidade com o que nosso ordenamento jurídico privilegia. Desse modo, serão reforçados os princípios constitucionais tributários para que se encontrem soluções que com eles se alinhem. Do ponto de vista social, a pesquisa irá preconizar a isonomia tributária, como forma de redução de desigualdades e injustiças entre contribuintes. Por fim, do ponto de vista pessoal, o tema agrega muito ao interesse pelo direito tributário, pois é assunto verificado no dia a dia prático de quem trabalha nesta área. Enxergar o assunto de forma polida e consciente é imprescindível para um futuro dedicado à área tributária.

O método de pesquisa é o teórico-dogmático, composto pelo cotejo das fontes do direito com a consequente harmonização frente às regras e aos princípios constitucionais vigentes. Dessa forma, será possível alcançar propriedade para encontrar soluções ao problema proposto.

A doutrina é fonte primordial de pesquisa, tendo em vista que no âmbito legislativo e judiciário o tema é tratado de forma tímida e escassa. O confronto entre as diferentes correntes de pensamento direciona o trabalho a um entendimento coerente frente ao ordenamento jurídico brasileiro.

A observância das práticas adotadas pelos operadores do direito tributário possui também suma importância para a análise do respeito ou não aos princípios constitucionais tributários. Tal fato se torna ainda mais relevante frente ao princípio da isonomia tributária, corolário fundamental da justiça tributária.

A interdisciplinaridade presente no trabalho científico conjuga importantes disciplinas jurídicas, como o direito constitucional, o direito tributário, o direito civil e o direito administrativo.

O primeiro capítulo aborda o planejamento tributário, definindo suas formas de concretização, os princípios a ele inerentes e apresenta as principais divergências doutrinárias.

O segundo capítulo trata da chamada norma geral antielisiva presente no artigo 116, parágrafo único, do CTN, a qual é tema central da presente pesquisa. O dispositivo é analisado de forma minuciosa para melhor compreensão sobre sua finalidade.

Por fim, o terceiro capítulo apresenta a discussão acerca da constitucionalidade do dispositivo antielisivo, valendo-se, para isso, das correntes interpretativas do direito tributário e da análise do direito comparado.

## Considerações Conceituais

Sendo o tema da presente pesquisa fonte de entendimentos dos mais divergentes possíveis, a análise conceitual torna-se imperiosa para que o objetivo final seja alcançado, qual seja: aferir a verdadeira intenção e a constitucionalidade da chamada “norma geral antielisiva”.

Dado isso, devem ser considerados os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal, elusão fiscal, abuso de formas e simulação, os quais serão a seguir apresentados.

Em relação à elisão fiscal, assim entende a doutrina:

A elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador. (SABBAG, 2016, p. 826)

A evasão fiscal é revestida pela ilicitude dos meios empregados, conforme se depreende da lição a seguir:

O meio de evitar a tributação, proibido pelo ordenamento jurídico, consiste na chamada evasão fiscal. Trata-se do modo pelo qual o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para burlar a tributação. Configuram práticas violadoras do sistema jurídico-tributário, em que se mostra evidente a intenção do agente de se esquivar do pagamento do tributo (sonegação). (MINARDI, 2015, p. 315)

A elusão fiscal, embora seja entendida por muitos como sendo o mesmo que elisão fiscal, com ela não se confunde (pelo menos em seu conceito típico). Conforme anota Ricardo Alexandre, a elisão possui conceito próprio:

Por fim, existem casos em que o comportamento do contribuinte não é, a rigor, ilícito, mas adota um formato artificioso, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Alguns denominam esta última hipótese de elusão fiscal; outros, de elisão ineficaz. (ALEXANDRE, 2016, p. 285)

O abuso de formas, por sua vez, é assim descrito por Victor Uckmar (apud TORRES, 2013, p. 22):

Enquanto no direito privado a *rationale* da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade

do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda. (UCKMAR, 1983, p. 26)

Por fim, a simulação é assim definida:

Simular significa, pois, fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei. (GONÇALVES, 2011, p. 358)

## CAPÍTULO I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 1.1 Os princípios constitucionais como elementos norteadores da relação jurídico-tributária

O Estado exerce a tributação em decorrência de seu poder de império (*jus imperii*)<sup>1</sup> que, contudo, não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é balizada somente pelo poder, mas também pelo direito. Nessa esteira, surgem os princípios constitucionais tributários, os quais são verdadeiros elementos delineadores da relação entre o poder de tributar estatal e o dever da sociedade em pagar o tributo.

Os princípios constitucionais tributários são aplicados sob duas perspectivas: vezes reforçam o direito do Estado em arrecadar o tributo, vezes protegem os contribuintes perante a arbitrariedade na cobrança da exação. Passa-se, então, à análise de alguns dos principais princípios privilegiados pelo ordenamento jurídico vigente.

Em primeiro lugar, tem-se o princípio da legalidade, que elege a lei como instrumento indispensável à limitação de direitos ou à imposição de deveres. No direito tributário, exsurtem duas linhas de pensamento em relação a tal princípio, uma defensora de sua rigidez, outra adepta a uma interpretação valorativa.

Nesse sentido, Estrella afirma que os defensores da corrente positivista, pautada na rigidez, entendem que “a lei deve conter, em si mesma, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei” (ESTRELLA, 2001, p. 200). Tal entendimento prima pela tipicidade fechada, sendo que os atos estatais devem corresponder a figuras típicas previstas em lei.

Em contrapartida, há a vertente pós-positivista, a qual alega a indeterminação de diversos dispositivos tributários, o que demandaria, então, interpretação e complementação por seus operadores.

Outro princípio de fundamental relevância é o da isonomia tributária, insculpido no inciso II do artigo 150 da CR/88<sup>2</sup>. Tal princípio pauta-se na ideia de

---

<sup>1</sup> A expressão refere-se à capacidade impositiva do Estado, decorrente de sua soberania, pela qual são exigidas condutas, positivas ou negativas, no interesse da coletividade.

<sup>2</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

justiça, coibindo-se que existam privilégios para uns em detrimento de outros. Sua finalidade não é unicamente o alcance da igualdade formal, mas, principalmente, da igualdade material.

Dele decorre outro importante princípio, qual seja: o da capacidade contributiva. Esse princípio atrela-se à exteriorização de riqueza do contribuinte, de modo a tributar mais onerosamente aqueles que possuem maior capacidade de suportar o ônus tributário e, em contrapartida, ser menos gravoso aos que não apresentam tal poder econômico. A solidariedade o fundamenta, uma vez que a contribuição aos cofres públicos deve se dar na medida da capacidade econômica de cada um.

Em relação ao tema, importante explicitação é apresentada por Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. (CARVALHO, 2007, p. 173)

## **1.2 O planejamento como forma de desoneração tributária**

Em meio à pesada carga tributária brasileira, bem como à crise financeira atual, economizar torna-se verbo recorrente. Valendo-se da autonomia privada, os contribuintes buscam organizar seus negócios de maneira a amenizar as imposições tributárias estatais ou, até mesmo, evitar a subordinação a elas.

Segundo Heleno Taveira Torres, “com a expressão “planejamento tributário” deve-se designar a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”. (TORRES, 2001, p. 37)

As relações entre particulares são regidas pelo direito privado, que lhes dá liberdade para a consecução de seus objetivos, desde que não contrariem a lei ou o interesse público. Nesse sentido, Gonçalves, ao denotar o negócio jurídico como o exercício da autonomia privada, prescreve que em sua celebração “há um poder de

---

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

escolha da categoria jurídica. Permite-se que a vontade negocial proponha, dentre as espécies, variações quanto à sua irradiação e a intensidade de cada uma.” (GONÇALVES, 2011, p. 276)

Pois bem, a rigor, o planejamento tributário pode ser tido como forma legítima de desoneração tributária. Contudo, não deve ser instrumento irrestrito na busca de tal objetivo, encontrando limites na própria lei e nos princípios dela decorrentes.

Desse modo, o planejamento arquitetado unicamente com a finalidade de obter economia de tributos, nem que com isso se sobreponha a um ordenamento jurídico construído pelos ideais de igualdade e justiça, ofende princípios fundamentais homenageados pela Lei Maior. (CAVALCANTE, 2010)

A dignidade da pessoa humana, considerada como meta-princípio<sup>3</sup>, é ofendida, pois são diminuídos os recursos necessários à promoção de uma vida digna aos cidadãos.

A função social da propriedade também é afetada. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88), em seu artigo 5º, inciso XXIII, não se referiu unicamente à função social das propriedades imóveis, mas sim de toda propriedade privada. Logo, as empresas não devem unicamente visar ao lucro, mas sim ser atores fundamentais na busca pelo desenvolvimento econômico e social do país.

Por fim, o mesmo não é diferente com o princípio da isonomia, pois as receitas tributárias são repartidas de modo a diminuir e combater as desigualdades regionais. Ainda, a economia de tributos obtida de forma tendenciosa em detrimento daqueles que honram com seus compromissos, afasta ainda mais os pilares da igualdade e justiça.

Conforme será tratado adiante, o planejamento tributário pode se dar de diversas formas, lícitas ou ilícitas, segundo as quais serão determinadas as suas respectivas classificações.

---

<sup>3</sup> Tal expressão denota sua importância frente ao ordenamento jurídico, uma vez que é fundamento da República Federativa do Brasil, conforme prevê o artigo 1º, III, da CR/88.

### 1.3 Elisão, evasão e elusão fiscal

Adentrando no estudo das formas em que pode ocorrer o planejamento tributário, passa-se a classificação dos termos elisão, evasão e elusão fiscal.

A elisão fiscal é categorizada como a conduta lícita que, em regra, precede à ocorrência do fato gerador, com o intuito de promover a economia no pagamento de tributos ou, até mesmo, evitar que a hipótese de incidência se materialize no plano concreto. Dito isso, vale mencionar a classificação doutrinária atribuída ao instituto em questão:

A elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador. (SABBAG, 2016, p. 826)

Em regra, a elisão ocorre antes do fato gerador, como, por exemplo, o caso de uma empresa que se instala em Zona de Processamento de Exportação<sup>4</sup> para usufruir dos benefícios fiscais a ela inerentes. Contudo, existem casos em que a elisão se dá após a ocorrência do fato gerador, exemplificando: ao efetuar a declaração anual referente ao imposto sobre a renda (IR), o contribuinte pode optar entre abater da base de cálculo as deduções legais ou valer-se do desconto simplificado<sup>5</sup>, caso em que a base de cálculo será reduzida em 20%, mas não serão admitidas deduções.

A doutrina aponta duas formas pelas quais pode ocorrer a elisão, quais sejam: elisão induzida pela lei ou elisão por lacuna na lei.

A elisão induzida pela lei ocorre quando a própria lei apresenta formas ao contribuinte pelas quais poderá ser obtida economia de tributos. É o que ocorre nos exemplos supracitados.

Por outro lado, na elisão por lacuna na lei vale a máxima: “se não é proibido por lei, é legal”. Nesse caso, o contribuinte aproveita a ausência de vedação legislativa em relação a determinado negócio para alcançar a economia. Como será

---

<sup>4</sup> As regras referentes às Zonas de Processamento de Exportação estão previstas nos artigos 534 a 541 do Decreto n.º 6759/09 (Regulamento Aduaneiro).

<sup>5</sup> O desconto simplificado está previsto no artigo 84 do Decreto 3000/99.



explicitado adiante, em alguns casos, essa forma de elisão pode equivaler à chamada elusão fiscal (elisão ineficaz).

Avançando no estudo do tema do presente trabalho acadêmico, chega-se à figura da evasão fiscal. Esta é classificada como o uso de condutas ilícitas, as quais se operam, em regra, concomitantemente ou posteriormente à ocorrência do fato gerador, visando ao não pagamento de tributos.

A evasão pode ser exteriorizada pelas práticas de sonegação (ocultação), fraude (adulteração ou falsificação) ou, ainda, simulação (“encenação”). Tais práticas objetivam encobrir a ocorrência do fato gerador, de modo que o fisco dele não tome ciência, obstando o lançamento do crédito tributário.

Do mesmo modo que acontece com a elisão, a regra de que a evasão fiscal ocorre de forma concomitante ou posterior à concretização do fato gerador, comporta exceção. Citemos o exemplo apresentado por Ricardo Alexandre:

É tradicional em doutrina se afirmar que a evasão sempre é posterior ao fato gerador do tributo, pois só se esconde um fato que já ocorreu. Também neste caso a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo (ou diminuir criminosamente o seu montante). É caso de conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador. (ALEXANDRE, 2016, p. 286)

Para diferenciar os institutos da elisão e da evasão fiscal, a doutrina costuma valer-se de dois critérios distintos. O primeiro deles é o critério cronológico, pelo qual se analisa o momento da prática dos atos: se for anterior à ocorrência do fato gerador, trata-se de elisão fiscal, se posterior ou concomitante; de evasão fiscal. Vale lembrar que tais critérios não são absolutos, uma vez que existem exceções, conforme fora apresentado anteriormente. O segundo critério é o da licitude dos meios utilizados, sendo os atos lícitos definidores da elisão e os ilícitos (fraude, sonegação e simulação) da evasão.

Por fim, chegamos à definição do instituto da elusão fiscal, o qual alguns denominam de elisão ineficaz ou elisão abusiva. Neste ponto, as divergências terminológicas se acentuam, mas valemo-nos das palavras de Hugo de Brito Machado, que ao tratar das diferentes concepções sobre os termos elisão e evasão, prolata o seguinte: “Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão” (MACHADO, 2010, p. 138).

A elusão fiscal trata-se da utilização de condutas lícitas pelo contribuinte, valendo-se da liberdade concedida pelo direito privado, porém revestidas pelo abuso de formas. Esclarecendo melhor, na elusão os meios utilizados são lícitos, porém falta-lhes o propósito típico ao negócio, pois a finalidade única é a desoneração tributária. A ilicitude reside na finalidade (fugir da tributação), que é encoberta por determinado negócio jurídico. Vejamos o conceito apresentado pela doutrina:

Outro meio utilizado é a elusão fiscal, um planejamento tributário abusivo em que o contribuinte se vale de excessos na forma do direito para recolher menos tributo ou tributo a menor. O contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. (MINARDI, 2015, p. 316)

Exemplo clássico de elusão fiscal (ALEXANDRE, 2016) é a hipótese de duas pessoas constituindo uma sociedade da seguinte forma: o sócio A integraliza sua parte no capital no montante de R\$ 200.000,00 em dinheiro e o sócio B integraliza um imóvel no valor de R\$ 200.000,00. Em virtude do artigo 156, § 2º, I, da CR/88<sup>6</sup>, a incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital e na extinção da pessoa jurídica é imune ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos (ITBI). Dado isso, suponha-se que passado alguns dias, os sócios extingam a sociedade, sendo que A receberá o imóvel e B o dinheiro.

Em suma, a constituição da pessoa jurídica terá sido um instrumento para fugir à tributação do ITBI, uma vez que houve a transferência da propriedade do imóvel sem qualquer oneração tributária. A característica da elusão fiscal é exatamente essa: o negócio é plenamente admitido conforme os ditames do direito privado, porém a finalidade alcançada foi oposta ao que normalmente deveria ser. O negócio jurídico traveste a ilicitude da finalidade. Tem-se aí o abuso de formas.

---

<sup>6</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

## **CAPÍTULO II O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

### **2.1 A chamada “Norma Geral Antielisiva”**

Com o advento da Lei Complementar (LC) nº 104/2001 no ordenamento jurídico brasileiro, houve a introdução do seguinte dispositivo no CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

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

Tal norma gerou grande alvoroço (e ainda o faz) em razão da possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa nos casos em que haja dissimulação do fato gerador.

Os opositores à norma alegam que a rigidez do sistema tributário brasileiro, pautado pela legalidade, não admite a restrição à liberdade negocial e, ainda, que não é possível tributar negócio não tipificado formalmente como hipótese de incidência tributária. Segundo eles, estar-se-ia realizando tributação por analogia, confrontando o disposto no artigo 108, § 1º, do CTN<sup>7</sup>.

Outro assunto polêmico, diz respeito à verdadeira natureza do dispositivo. Comumente é utilizada a denominação “Norma Geral Antielisiva”, o que é alvo de crítica por muitos. Apesar de se tratar de divergência terminológica, tal discussão é extremamente necessária para aferir a quais atos a norma seria aplicada, bem como, em consequência, sua validade perante a Constituição Federal.

### **2.2 Discussões acerca de sua natureza jurídica**

Existem diferentes vertentes acerca de qual seria a natureza jurídica da norma inserida no CTN pela LC nº 104/2001, ambas baseadas nos casos aos quais a norma seria aplicável. Para apresentá-las, passemos à análise detalhada do artigo 116, parágrafo único, do CTN.

---

<sup>7</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

### 2.2.1 Desconsideração dos atos ou negócios jurídicos

A desconsideração mencionada na norma não se trata de desconstituição dos atos ou negócios realizados pelo contribuinte, até por que o fisco não poderia o fazer. Eles continuam válidos em seus efeitos privados, o que ocorre é a requalificação pela autoridade administrativa (autoridade fiscal), de modo que, para efeitos tributários, haja um novo enquadramento legal, permitindo a incidência tributária.

Retomemos o exemplo da constituição de pessoa jurídica unicamente para evitar a incidência do ITBI. No caso, a *intentio juris* (intenção aparente) era a constituição de uma pessoa jurídica e a *intentio facti* (intenção real) era a transmissão de um imóvel sem o recolhimento do ITBI. Dessa forma, a autoridade administrativa poderia desconsiderar (requalificar) o negócio, entendendo-o como uma transmissão imobiliária para que ocorresse a oneração pelo tributo. Em suma, promove-se a adequação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

Nesse sentido, leciona Ricardo Lobo Torres: “A desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva”. (TORRES, 2013, p. 46)

### 2.2.2 A dissimulação

Este, sem dúvida alguma, é o ponto crucial para a análise da norma, pois irá defini-la e, conseqüentemente, servir como fundamento para averiguar sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

Do direito civil, emerge o conceito de simulação, sendo esta desdobrada pela doutrina em absoluta e relativa (dissimulação). Para distingui-las, valemo-nos dos ensinamentos de Carlos Roberto Gonçalves.

Para o autor, a simulação absoluta é assim conceituada:

Na simulação absoluta, as partes, na realidade, não realizam nenhum negócio. Apenas fingem, para criar uma aparência, uma ilusão externa, sem que na verdade desejem a realização do ato (*colorem habens, substantiam vero nullam*). Diz-se absoluta porque a declaração de vontade se destina a não produzir resultado, ou seja, deveria ela produzir um, mas essa não é a intenção do agente. (GONÇALVES, 2011, p. 359)

A simulação relativa (dissimulação), por sua vez, tem as seguintes características:

Na simulação relativa, as partes pretendem realizar determinado negócio, prejudicial a terceiro ou em fraude à lei. Para escondê-lo ou dar-lhe aparência diversa, realizam outro negócio (*negotium colorem habet, substantiam vero alteram*). Compõe-se, pois, de dois negócios: um deles é o simulado, aparente, destinado a enganar; o outro é o dissimulado, oculto, mas verdadeiramente desejado. O negócio aparente, simulado, serve apenas para ocultar a efetiva intenção dos contratantes, ou seja, o negócio real. (GONÇALVES, 2011, p. 359)

Contudo, devemos aferir se a dissimulação apontada pela doutrina civil é empregada no mesmo sentido pelo CTN, o que será objeto de discussão adiante.

### **2.2.3 Norma antielisiva X Norma antievasiva**

Para efeitos do presente trabalho, em relação às espécies de simulação, interessa-nos apenas a análise da figura da dissimulação. Assim, apliquemos a concepção civilista a um caso prático tributário. Suponhamos que determinado sujeito realiza uma operação de compra e venda por baixo valor, quando na realidade pretende doar um bem. Dessa forma, incidirá o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI) em detrimento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), sendo este geralmente mais oneroso do que aquele.

Com o exemplo exposto, percebe-se que houve dois negócios: um simulado (compra e venda por baixo valor) e um dissimulado (doação). Para analisar sua natureza devemos adotar os dois critérios apontados pela doutrina para a distinção entre elisão e evasão fiscal, quais sejam: o critério cronológico e o critério da licitude dos meios utilizados.

Diante do critério cronológico, tem-se que o negócio ocorreu concomitantemente à materialização do fato gerador e, por sua vez, frente ao critério da licitude dos meios, tem-se que os meios utilizados foram ilícitos, pois o sujeito valeu-se de simulação (relativa). Logo, o caso apresentado trata-se de hipótese de evasão fiscal e não de elisão abusiva (elusão fiscal).

Para os doutrinadores que consideram a dissimulação sob a égide civilista, o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata-se de norma antievasiva. Citemos o seguinte entendimento:

A bem da verdade, a norma trazida pela LC n. 104/2001 ao CTN trata de medida legal antievasiva, e não “antielisiva”. Com efeito, o parágrafo único do art. 116 do CTN traduz caso de simulação relativa (dissimulação), cabendo ao Estado o ônus da prova, porquanto, apesar de o lançamento fruir presunção de legitimidade, não pode estar estreme de motivação e dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade. (SABBAG, 2016, p. 825)

Em contrapartida, existe o entendimento daqueles que visualizam a dissimulação sobre outro enfoque que não o do direito civil. Para eles, o mecanismo inserido no CTN é baseado na sistemática francesa de norma antielisiva.

Um dos precursores desse entendimento é Ricardo Lobo Torres, cujas ideias são a seguir transcritas:

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à dissimulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre *intentio juris* e *intentio facti*. (TORRES, 2013, p. 126)

Segundo o autor, o CTN contempla verdadeira norma antielisiva, uma vez que a dissimulação não ocorre sobre o fato gerador concreto, mas sim sobre a hipótese de incidência abstrata definida em lei. Importante salientar que a expressão “norma antielisiva” é utilizada pelo autor em referência à elisão abusiva, a qual parte da doutrina denomina de elusão fiscal.

Entre as linhas de pensamento apresentadas, adotamos a de Ricardo Lobo Torres, conforme os argumentados a seguir elencados e, antes de tudo, *concessa maxima venia* aos que entendem o contrário.

Primeiramente, não faria sentido a LC nº 104/2001 inserir no CTN mecanismo que o mesmo já previa, qual seja: uma norma antievasiva. O artigo 149, VII, do CTN<sup>8</sup> prescreve que quando houver dolo, fraude ou simulação, o lançamento deve ser realizado de ofício pela autoridade administrativa, ou seja, quando ocorrer hipótese de evasão fiscal, o tributo será lançado.

---

<sup>8</sup> 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;

Outro ponto importante é que a dissimulação presente no CTN não deve ser concebida no sentido empregado no direito civil. Na doutrina civilista, a dissimulação ocorre em relação a ato que realmente ocorreu no mundo concreto. Retomemos o caso da compra e venda por baixo valor encobrindo doação: o primeiro negócio serviu apenas para dar *nomen juris* diverso ao segundo, sendo este o que era realmente querido pelo sujeito. Na dissimulação prevista no CTN, o fato gerador não ocorre realmente, pois ela se dá sobre a hipótese de incidência prevista em lei (fato gerador abstrato), diversamente do que ocorre no sentido civilista, em que ocorre dissimulação do fato gerador concreto. Para esclarecer as diferenças, basta lembrarmos o exemplo de constituição de sociedade para promover venda de imóvel sem pagamento de ITBI. Nesse caso, não houve o fato gerador (transmissão de imóveis), mas devolução de capital pela liquidação da sociedade. Percebe-se, portanto, que a dissimulação se deu sobre o fato gerador abstrato e não sobre o fato gerador concreto. Não houve, a rigor, condutas ilícitas como ocorre na evasão fiscal, mas abuso das formas utilizadas com a finalidade única de furtar-se à incidência tributária, caracterizando a falta de propósito negocial.

Devemos mencionar ainda que a evasão fiscal se dá por meio de fraude contra a lei, já a elusão fiscal se dá através de fraude à lei. Na fraude contra a lei, ocorre violação direta de dispositivo legal: o sujeito pratica conduta vedada por lei. Na fraude à lei, por sua vez, a lei é o próprio instrumento: o sujeito procura divergências ou lacunas na lei de forma a obter vantagem para si. Nesse sentido, esclarece Carlos Moreira Alves (apud TORRES, 2013, p. 129):

Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmos são válidos, mas pela sua reunião passam a ser em fraude à lei. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero violação à lei. Quando é *contra legem*, há violação direta; quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação. (ALVES, 2002, p. 69)

Por fim, a utilização de figura do direito privado em sentido diverso pelo direito tributário encontra guarida no próprio CTN, nos artigos 109<sup>9</sup> e 110<sup>10</sup>. À leitura

---

<sup>9</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

dos dispositivos, percebe-se que a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, desde que não seja para definir ou limitar competências tributárias e, ainda, que tais institutos não podem definir efeitos tributários. Desse modo, os efeitos tributários são estabelecidos independentemente dos efeitos privados inerentes ao ato ou negócio jurídico. Nessa esteira, são pertinentes as seguintes conclusões apresentadas:

- (a) a lei tributária visa, precipuamente, ao conteúdo ou efeitos econômicos do fato tributável, e não à sua exteriorização formal; e
- (b) sendo autônomo, o direito tributário pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado, de que se serve, para atuação mais eficaz de suas normas. (COELHO, 2012, p. 219)

Embora a redação do artigo 116, parágrafo único, do CTN, não seja tão clara quanto deveria ser, principalmente no que tange ao uso da expressão “dissimulação”, é inegável a finalidade do dispositivo, qual seja: o combate ao planejamento tributário abusivo. Tal fato ainda é reforçado pela tentativa de regulamentação do dispositivo pela Medida Provisória nº 66 de 2002, conforme excerto de sua exposição de motivos a seguir reproduzido<sup>11</sup>:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.
12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.
13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

---

<sup>10</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>11</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/211-MF-02.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm). Acesso em: 31 de outubro de 2017.



14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Algumas conclusões são extraídas com a leitura do trecho supracitado. Primeiramente, o texto alinha-se ao já exposto entendimento de que a desconsideração apenas afasta as formas jurídicas adotadas para a correta definição dos efeitos tributários, sendo os negócios válidos para fins privados. Outro ponto conclusivo é de que a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN se aplica aos casos de planejamento tributário abusivo (elusão fiscal), sendo que a evasão fiscal já possui tratamento específico previsto no CTN (artigo 149, VII).

Diante de todos os argumentos apresentados, concluímos pela existência de “norma antielusiva” ou “norma antielisiva” no artigo 116, parágrafo único, do CTN, sendo esta última nomenclatura empregada em referência à elisão abusiva, a qual equivale à elusão fiscal. A elisão em sua forma lícita não poderia ser coibida pela lei tributária, uma vez que tanto os meios utilizados como a essência econômica do negócio respeitam a legislação<sup>12</sup>.

As divergências terminológicas acima mencionadas não possuem relevância para a presente discussão quando os sentidos são esclarecidos, pois reconhecer a existência de “norma antielisiva” (no sentido de elisão abusiva) ou “norma antielusiva” leva ao mesmo resultado.

### **2.3 A falta de lei regulamentadora**

Conforme a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, lei ordinária deve estabelecer os procedimentos a serem observados na aplicação da norma, sendo tal lei inexistente em nosso ordenamento jurídico. Nesse quesito, divergimos do entendimento de Ricardo Lobo Torres, pois, a seu ver, a lei ordinária será estabelecida no âmbito de cada ente federativo, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal. Reproduzimos a seguir o seguinte excerto sobre tal posicionamento:

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado.

---

<sup>12</sup> Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação de pagar o tributo, do que o contribuinte não pode se furta. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura elisão absolutamente válida. (PAULSEN, 2012, p. 218)

Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 114, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas, a LC nº 104/2001 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica. [...] De modo que, no plano federal, as normas que regulam o processo tributário administrativo podem ser aplicadas nos casos de combate à elisão abusiva, embora sejam rudimentares e lacunosas. (TORRES, 2013, p. 34)

Acreditamos que a lei ordinária demandada deve ter caráter nacional, de forma a estabelecer os procedimentos gerais a serem observados pelos entes federativos. Se cada ente pudesse determinar suas próprias regras, restaria prejudicada a isonomia tributária e a segurança jurídica, podendo até mesmo culminar em guerra fiscal<sup>13</sup>.

Outro fator que revela a necessidade de uniformização dos procedimentos é a fragilidade da norma. A liberdade para aplicá-la pode gerar graves violações aos preceitos constitucionais, uma vez que, ao propósito de incrementar a arrecadação, o fisco poderia considerar toda e qualquer forma de planejamento tributário como sendo abusivo, através de uma verdadeira parametrização distorcida da realidade fática.

Encontramos também dissenso ao nosso entender na seguinte doutrina:

A celeuma em torno deste dispositivo refere-se à sua parte final, que remete a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. cremos, entretanto, que uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico permite conferir alguma eficácia ao texto legal. (CAVALCANTE, 2010, p. 12)

Tratando-se de norma que carece de regulamentação legal, não há espaço para interpretação como forma de garantir-lhe eficácia, sob pena de ofender o princípio da legalidade, o qual confere rigidez ao sistema tributário nacional.

Frente à discussão desenvolvida no presente tópico, concluímos que a norma antielisiva é, por hora, inaplicável, porquanto não editada a lei exigida para sua regulamentação. Diante dessa carência de eficácia do dispositivo, o fisco

<sup>13</sup> Imagine-se que determinado Estado possua regras mais brandas em relação à aplicação da norma antielusiva (antielisiva). Um contribuinte de Estado com regras mais rígidas preferirá estabelecer seus negócios no ente em que poderá obter maior economia de tributos.

recorrentemente enquadra negócios abusivos como sendo casos de evasão fiscal, pois assim poderá cobrar o tributo devido acrescido de penalidades pecuniárias.

Exemplo disso é apresentado na seguinte ementa de julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em sede de recurso voluntário:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

(Data da Sessão: 25/05/2006; Relator (a): Pedro Paulo Pereira Barbosa; Nº Acórdão: 104-21610)

## **CAPÍTULO III A VALIDADE DA NORMA ANTIELISIVA FRENTE À ORDEM CONSTITUCIONAL**

### **3.1 Correntes teóricas interpretativas do direito tributário**

Exsurgem três vertentes teóricas no campo exegético do direito tributário: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

Tais linhas interpretativas, aplicadas no âmbito do planejamento tributário, giram basicamente em torno da relação entre o direito tributário e o direito privado, sendo pautadas em tendências juspositivistas, jusnaturalistas e pós-positivistas, respectivamente.

#### **3.1.1 A jurisprudência dos conceitos**

De cunho positivista, a jurisprudência dos conceitos dá primazia à aplicação irrestrita do direito posto, sem deixar margem para que o intérprete valha-se de carga valorativa ao analisar o caso concreto. A lei seria reflexo direto da realidade social e econômica, não necessitando, portanto, de complementação.

Considerando isso, seus defensores atestam a precedência do direito privado sobre o direito tributário, sendo a propriedade dotada de caráter absoluto. Defendem também a legalidade estrita, a autonomia da vontade e a inconstitucionalidade da capacidade contributiva.

Importantes esclarecimentos nos são dados por André Luiz Carvalho Estrella:

Segundo a jurisprudência dos conceitos, uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito, pois os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico. Assim, expressões como sociedade, mútuo, locação, compra e venda têm dentro do direito tributário o mesmo significado e alcance que possuem no outro ramo do direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico. Dão primazia ao valor segurança jurídica e ao princípio da tipicidade fechada. (ESTRELLA, 2001, p. 195)

### **3.1.2 A jurisprudência dos interesses**

A jurisprudência dos interesses, apegando-se à ideia de supremacia do direito tributário ante o direito privado, deu origem à famigerada teoria da interpretação econômica do fato gerador, a qual será tratada em tópico distinto.

Essa corrente doutrinária, muito difundida pelo alemão Enno Becker, “despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas” (TORRES, 2013, p. 13). Houve primazia da realidade econômica dos fatos sobre suas respectivas formas jurídicas.

Admitiu-se a interpretação analógica, o emprego da capacidade contributiva como idealizador de justiça fiscal, a relativização do exercício do direito de propriedade e a ampliação da função jurisdicional na aplicação da lei.

### **3.1.3 A jurisprudências dos valores**

A jurisprudência dos conceitos caminhou no sentido de que a lei, por si só, seria capaz de refletir a realidade econômica e social, desconsiderando a interpretação valorativa do texto legal. A jurisprudência dos interesses, por sua vez, sob o argumento de justiça fiscal, serviu como instrumento de hipertrofia da arrecadação da fazenda pública.

Diante dessas correntes hermenêuticas, as quais radicalizaram a aplicação de seus ideais, surgiu a jurisprudência dos valores. Tal linha exegética ponderou os extremos apresentados pelas outras de forma a buscar a aproximação entre norma e realidade.

Firmando-se na defesa do Estado Democrático de Direito, defendeu a harmonização entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade, sob o aspecto, respectivamente, da justiça e da segurança jurídica.

Outras características de tal teoria são: a) a harmonia entre os poderes estatais, de forma a coibir a arbitrariedade fiscal; b) o cotejo entre economia e direito, pois a interpretação conjunta de tais ciências leva ao reflexo da realidade social; c) a interligação entre a interpretação finalística e sistemática (TORRES, 2013).

Percebemos que a ideia central da jurisprudência dos valores é exatamente a exposta inicialmente, qual seja: conjugar as regras e princípios para que sejam satisfeitos os preceitos constitucionais, sendo, conseqüentemente, alcançada a

proximidade à justiça. Nesse contexto, ganha destaque o princípio da concordância prática, o qual prescreve a interpretação sistemática dos princípios de forma a evitar o sacrifício de um em relação ao outro (LENZA, 2014). Conforme o exposto, chegamos à conclusão de que essa linha interpretativa melhor se coaduna à ordem constitucional, motivo pelo qual a adotamos no presente trabalho.

### **3.2 A interpretação econômica do fato gerador**

Tendo como precursor Enno Becker, a teoria da interpretação econômica do fato gerador emergiu com o Código Tributário Alemão de 1919, que em seu artigo 4º prescrevia que “na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias” (ESTRELLA, 2001, p. 206).

Conforme visto anteriormente, sua formulação se deu no âmbito da jurisprudência dos interesses, a qual desvirtuou seu sentido para o incremento da arrecadação tributária estatal.

A ideia central de tal teoria é assegurar a prevalência da essência econômica dos fatos em detrimento da forma jurídica adotada. Desse modo, ao se averiguar a concretização da hipótese de incidência tributária (fato gerador), não deve ser levada em conta apenas a forma jurídica adotada (*nomen juris*), mas também (e principalmente) os efeitos econômicos que o ato ou negócio jurídico produz.

Tomemos como exemplo o que ocorre na sucessão hereditária. Ao ocorrer a abertura da sucessão (morte), nasce o fato gerador do ITCMD. Algumas das hipóteses de ações possíveis dos herdeiros são as seguintes: aceitar seu quinhão na herança, renunciá-lo em favor do monte (renúncia abdicativa) ou renunciá-lo em favor de terceiro (renúncia translativa).

Se o herdeiro aceitar seu quinhão, incidirá o ITCMD devido à transmissão *causa mortis*. No caso de renúncia abdicativa, o quinhão renunciado integrará o monte, não incidindo ITCMD sobre este fato, mas sim quando tal valor integrar o quinhão dos outros herdeiros. Já no caso de renúncia translativa, ou seja, em favor de terceiro, haverá equiparação à doação, incidindo ITCMD sobre tal fato. Vale ressaltar que se a renúncia em favor de terceiro se der de forma onerosa, ocorrerá incidência do ITBI.

Trazendo o exemplo para o estudo da interpretação econômica do fato gerador, temos que a renúncia translativa de forma não onerosa não é expressamente prevista pela legislação tributária como hipótese de incidência do ITCMD, porém, devido aos efeitos econômicos produzidos pelo ato, ocorre a equiparação à doação, de modo a permitir a incidência do imposto.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou acerca da teoria em comento, conforme o seguinte excerto: “Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”. (STJ, 1.<sup>a</sup> T., REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.06.2005, DJ 28.08.2005). Embora não tenha tido o planejamento tributário abusivo como ponto de discussão, pois o caso concreto versava sobre a incidência de IR sobre verbas de caráter indenizatório, a decisão expôs a validade da interpretação econômica frente ao direito tributário no entendimento do STJ.

### **3.3 O teste do propósito negocial (*business purpose test*)**

Toda pessoa, seja jurídica ou física, ao realizar atos ou negócios, visa a um fim específico. Para que a finalidade almejada seja alcançada, diversos objetos e condutas servirão de auxílio.

Uma empresa com fins lucrativos, por exemplo, terá o intuito de obter resultados econômicos superavitários. Para alcançar tais resultados, valer-se-á de diversos componentes: um corpo de funcionários, uma rede de clientes e fornecedores, equipamentos e instalações adequadas, administradores capacitados, etc. Em suma, esses componentes serão parte do processo para que o objetivo central seja concluído.

Tendo essa ideia em mente, remetemos à teoria do teste do propósito negocial (*business purpose test*), a qual “consiste na investigação da finalidade pretendida pelo contribuinte com a celebração de certos atos e negócios jurídicos” (ALEXANDRE, 2016, p. 290).

Nessa esteira, deve-se averiguar a correlação direta entre as condutas do contribuinte com o fim típico ao negócio ou ato praticado. No caso da sociedade constituída unicamente para alienar imóvel sem incidência do ITBI, caberia a análise da presença ou não das características comuns na persecução de seu objeto social.

Seriam indícios de que tal negócio padeceria de ausência de propósito negocial: o período entre a constituição e a dissolução da sociedade foi muito curto (5 dias por exemplo); não houve contratação de funcionários e nem contato com fornecedores; nenhuma atividade mercantil foi desempenhada. São vários os indícios que podem indicar a falta de finalidade negocial, sendo ao fisco incumbido o ônus da prova.

Esclarecedores são os dizeres de Miquerlam Chaves Cavalcante, os quais reproduzimos a seguir:

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa lícitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros. (CAVALCANTE, 2010, p. 150)

A MP 66/2002, em seu artigo 14, § 2º, previa que a falta de propósito negocial era evidenciada quando o contribuinte optasse pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Entendemos que houve uma generalização desregrada pela MP, pois a simples opção por forma mais onerosa ou mais complexa não configura *per se* o desvio da finalidade negocial. Essa deve ser aferida por critérios muito mais concretos e específicos.

Há na doutrina quem defenda a impossibilidade de aplicação de tal teoria ao direito tributário brasileiro, assim como também da teoria da interpretação econômica, sob o fundamento de ausência de positividade. Todavia, entendemos o contrário, pois, tratando-se de teses hermenêuticas, não há necessariamente a exigência de previsão legal.

As teorias interpretativas são postulados construídos por meio da análise da ordem constitucional, primando pela consecução de seus princípios e regras. Dessa forma, tais teorias devem ser incorporadas pelos aplicadores do direito, com estrita observância aos preceitos legais, de forma a não desvirtuar seus núcleos práticos.



A defesa da aplicação dessas teorias ao direito brasileiro é também apresentada pelos juristas:

As normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil. (TORRES, 2013, p. 45)

### **3.4 O direito comparado e o combate ao planejamento abusivo**

O combate ao planejamento tributário abusivo não é fenômeno recente, tendo existência há muito tempo em países estrangeiros. Diante disso, apresentaremos alguns dos modelos utilizados pelo direito alienígena.

A Alemanha é sem dúvida o berço do combate à elisão abusiva, tendo grande eficácia as normas consubstanciadas em seu código tributário. O direito germânico trabalha com a requalificação dos fatos quando ocorrer abuso de formas. Segundo o artigo 42 do Código Tributário Alemão de 1977 (*Abgabenordnung*), o abuso ocorre quando o contribuinte valer-se de forma jurídica inadequada, obtendo vantagem não prevista legalmente (TORRES, 2013). Existe exceção à regra quando o contribuinte comprovar que a forma adotada decorreu de motivos extratributários, os quais devem ser adequados às circunstâncias.

Na Espanha, a declaração de fraude à lei serve como instrumento na guerra contra a elisão abusiva (TORRES, 2013). Ao verificar a ocorrência de fraude à lei, a administração tributária pode exigir o imposto não pago. Assim como no Brasil, o método antielisivo espanhol sofre duras críticas quanto à possibilidade de tributação por analogia.

Na Argentina, vigora a “doutrina da penetração”, a qual permite a desconsideração da personalidade jurídica em casos de planejamento tributário abusivo. Dessa forma, permite-se desconsiderar a qualidade de empresa para que seja alcançada a substância dos negócios jurídicos, bem como a responsabilização pessoal dos sócios. A Corte Suprema argentina já se manifestou sobre tal tema, dando primazia à substância dos fatos em detrimento das formas jurídicas adotadas.

Em países de direito anglo-saxão, como Estados Unidos, Canadá e Inglaterra, desenvolveu-se a teoria do teste de propósito negocial. Já comentada anteriormente, essa teoria pressupõe a existência de finalidade típica ao negócio

como requisito de validade do planejamento tributário. No Canadá, por exemplo, a elisão abusiva é caracterizada quando uma transação resultar em benefícios fiscais obtidos de má fé.

O modelo francês, o qual a doutrina aponta como inspirador do parágrafo único do artigo 116 do CTN, pauta-se na repressão ao abuso de direito. Ao fisco francês não podem ser opostos os atos descaracterizadores da verdadeira essência de um negócio, sob pena de ocorrer a requalificação dos mesmos. A interpretação econômica também serve como importante parâmetro, não se admitindo atos ou negócios que visem unicamente à economia desmedida de tributos.

### **3.5 A ADI 2446**

Em 17 de abril de 2001, a Confederação Nacional do Comércio propôs ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida liminar atacando o artigo 1º da LC nº 104/2001 na parte em que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, qual seja: a norma geral antielisiva.

A pretensão de ver a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo se baseou na ideia de que o mesmo eliminaria a possibilidade de se efetuar o legítimo planejamento tributário. Com isso, percebemos que a autora da ação reconheceu a norma como repressora da elisão fiscal. Nesse ponto, considerou que nem mesmo o uso abusivo de formas jurídicas (elusão fiscal) padeceria de ilegalidade, pois a utilização dos chamados negócios jurídicos indiretos restaria validada pela autonomia privada.

O argumento central exposto foi o da violação aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal. A violação a tais princípios estaria configurada por conta da possibilidade de tributação por mera discricionariedade dos agentes fiscais, o que seria um privilégio indevido em desrespeito à separação dos poderes, pois a competência para produção das leis tributárias é reservada ao legislativo.

Outros vícios de constitucionalidade apresentados foram a permissão da interpretação econômica do fato gerador e a infração à segurança jurídica. Para a CNC, a interpretação econômica somente seria possível caso não houvesse vedação à exigência de tributo em decorrência do uso da analogia. A possibilidade

de sobrepor a essência econômica sobre os atos e negócios formalmente praticados estaria infringindo a certeza e a segurança das relações jurídicas.

Em resposta à ação proposta, foi emitido o parecer nº 2737/CF<sup>14</sup> pela Procuradoria Geral da República (PGR). Segundo o entendimento da PGR, o artigo 116, parágrafo único do CTN, configura-se como norma antievasiva, uma vez que seria direcionado aos casos em que o ato dissimulador se deu após a ocorrência do fato gerador (critério cronológico).

Conseqüentemente, estaria afastado o argumento de que houve permissão de tributação por analogia e o uso da interpretação econômica, pois o fato gerador tributado corresponderia a hipótese de incidência expressamente prevista em lei, respeitados, assim, os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal.

Em relação à alegação de violação ao princípio da separação dos poderes, a PGR suscitou sua inexistência, porquanto a autoridade fiscal desconsideraria os atos e negócios dissimuladores em caráter prévio, conforme comando emanado pelo próprio poder legislativo, sem prejuízo do exercício da tutela jurisdicional, cabendo ao juiz a última palavra.

A nosso ver, a ADI em comento não merece ser julgada procedente, sendo o parágrafo único do artigo 116 do CTN compatível com a ordem constitucional. Buscando combater o uso abusivo de formas jurídicas com a finalidade única de obter economia de tributos, a norma encontra respaldo dentro do princípio da isonomia. Não há que se falar em violação ao princípio da legalidade, uma vez que a própria lei criou a possibilidade de desconsideração dos atos e negócios abusivos, afinal, os institutos de direito privado não podem definir efeitos tributários<sup>15</sup>. Não podemos falar também em violação à separação dos poderes, porquanto a autoridade administrativa não criará novo fato gerador, mas irá apenas dar aos atos e negócios abusivos seu devido tratamento tributário.

A autora, ao defender até mesmo a validade dos chamados negócios jurídicos abusivos, pugnou pelo afastamento entre ética e direito. A vedação ao abuso de direito é um postulado geral, seja qual for o ramo jurídico envolvido, pautado na aproximação aos preceitos éticos e morais requeridos pela convivência

---

<sup>14</sup> Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Parecer%20PGR%202446.pdf>. Acesso em: 08 de novembro de 2017.

<sup>15</sup> Artigo 109 do CTN.

em uma sociedade democrática moderna. Conforme dispõe Ricardo Lobo Torres, o “direito tributário deixa-se também sensibilizar pela ética, seja no plano abstrato da justiça fiscal, seja no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão fiscal” (TORRES, 2013, p. 23)

Não obstante a discussão apresentada, o mérito da ação, bem como o pedido de concessão de medida liminar, ainda aguardam julgamento perante o Supremo Tribunal Federal (STF), sendo certo que a decisão, seja qual for, gerará reboiços nos âmbitos jurídico e econômico.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do presente trabalho, foram percorridas certas etapas a fim de que se pudesse confirmar a hipótese de pesquisa, chegando a uma conclusão sobre a validade da norma antielisiva frente à Carta Magna de 1988. Tais etapas consistiram basicamente na diferenciação entre as formas de planejamento tributário e na investigação acerca da verdadeira natureza jurídica da regra antielisiva.

Para isso, apresentamos as formas pelas quais os contribuintes buscam a economia tributária, quais sejam: elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. A elisão fiscal caracteriza-se pelas condutas lícitas que, em regra, se dão anteriormente à ocorrência do fato gerador, sendo planejamento tributário em consonância com a ordem jurídica. A evasão fiscal, por sua vez, ocorrendo em regra concomitantemente ou posteriormente à materialização da hipótese de incidência tributária, é marcada pela utilização de meios ilícitos.

Encontrando maior problemática em seu estudo, a elusão fiscal, por vezes denominada de elisão abusiva ou elisão ineficaz, surge com o uso abusivo de formas jurídicas admitidas pelo direito privado com o intuito de fugir à tributação. Nessa modalidade, o contribuinte pretende que a forma jurídica por ele adotada prevaleça sobre a substância do negócio, de modo a não se enquadrar na hipótese legal de incidência do tributo.

Analisando o artigo 116, parágrafo único, do CTN, identificamo-lo como norma antielusiva ou antielisiva, sendo este último termo empregado no sentido de elisão abusiva. Dentre os argumentos levantados para que tal conclusão fosse apresentada, destacam-se os seguintes: a) A evasão fiscal já possui tratamento tributário previsto no artigo 149, VII do CTN, o que caracterizaria a redundância ante a existência de duas normas antievasivas; b) A dissimulação mencionada no dispositivo se dá sobre o fato gerador abstrato descrito em lei, o qual não se concretiza pelos artifícios do contribuinte, diferentemente do que ocorre na evasão fiscal, na qual a dissimulação (simulação relativa na concepção civilista) se dá sobre o fato gerador efetivamente materializado, ou seja, o verdadeiro negócio é encoberto por outro.

Reconhecendo o dispositivo como verdadeira norma antielisiva no sentido de combater o uso abusivo do direito, podemos testar sua constitucionalidade. Conforme expusemos outrora, algumas linhas hermenêuticas nos auxiliam nessa

tarefa. Dentre essas linhas, adotamos a da jurisprudência dos valores, a qual buscou relativizar os ideais radicais das outras duas (jurisprudência dos conceitos e jurisprudência dos interesses).

De cunho pós-positivista, seu primado é a harmonização entre o direito tributário e o direito privado bem como a interpretação valorativa do texto legal, de modo a ocorrer o encontro entre a lei e a realidade dos fatos.

No combate à elisão abusiva, vimos teorias aplicadas há muito no exterior e bastante criticadas por alguns doutrinadores brasileiros. Tratam-se da interpretação econômica do fato gerador e do teste do propósito comercial.

Reconhecemos a validade da aplicação de tais teorias no direito tributário brasileiro, não sendo a positivação em lei requisito indispensável para isso. Com a sua utilização, o reconhecimento da verdadeira essência das formas adotadas se torna possível. Ao aplica-las, podemos averiguar se o negócio possui conteúdo econômico ou propósito comercial, sendo que na falta de tais elementos, presume-se que a finalidade é unicamente a economia ilícita de tributos.

Conforme todos os argumentos expostos ao longo do presente trabalho, podemos concluir que a regra contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, encontra-se em perfeita consonância com a Constituição Federal de 1988. Contrapondo os argumentos contrários, entendemos que não há violação ao princípio da legalidade, pois a norma não possibilita a tributação de fato gerador não previsto em lei, mas tão somente a requalificação de atos e negócios para fazer incidir os devidos efeitos tributários.

De igual modo, entendemos que a norma apresenta exceção à vedação do uso da analogia para cobrança de tributo. Operando no mais das vezes por lacunas na lei, a elisão abusiva necessita ser combatida por formas de integração do texto legal. Neste sentido, Ricardo Lobo Torres leciona que “a nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária” (TORRES, 2013, p. 55).

Pela contra-analogia torna-se possível a requalificação dos negócios indevidamente subsumidos pelo contribuinte, promovendo o encontro entre a intenção de fato e a intenção de direito. Por sua vez, utilizando a redução teleológica, o alcance da finalidade econômica da norma é reduzido sem que haja

alteração no texto legal, sempre que o sentido do mesmo seja ampliado indevidamente pelo contribuinte.

Combater o abuso de direito é o mesmo que homenagear o princípio da isonomia. Não há igualdade e nem justiça quando um contribuinte foge à tributação por uso de artifícios inidôneos em detrimento de outro que arca com suas responsabilidades perante a sociedade. Tendo isso em mente, aguardamos ansiosamente o pronunciamento final do STF na ADI 2446, a fim de que o assunto seja pacificado e a segurança jurídica permeie as relações jurídico-tributárias.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário Esquematizado*. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2016. v. 1.

ALVES, José Carlos 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*, Brasília, Escola de Administração Fazendária, ano I, vol. I, n. I, agosto de 2001. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, promulgado em 25 de outubro de 1966. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2017.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tributário. Imposto de Renda. Ganho de capital ou renda variável. Alienação de partes societárias. Simulação. Acórdão 10421610. Recorrente: Lea Regina de Oliveira Lopes. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, 25 de maio de 2006. Publicado no dia 16/08/2006.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Imposto de renda. Abono concedido em acordo coletivo. Caráter substitutivo de reajuste salarial. Natureza salarial. Incidência. Indenização de auxílio-alimentação. Caracterização supressão de direito trabalhista. Caráter indenizatório. Não-incidência. Art. 43, do CTN. REsp: 696745 CE 2004/0150095-1. Recorrente: José Tupinambá Cavalcante de Almeida e Outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 7 de junho de 2005. Publicado no DJ do dia 29/08/2005.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2007. V. 1.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Brasília, ano I, vol. I, n. 1, agosto de 2010. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>. Acesso em: 20 de outubro de 2017.



COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. V. 1.

ESTRELLA, André Luiz de Carvalho. Elisão. Evasão fiscal. Déficit fiscal: A norma antielisão e seus efeitos - artigo 116, parágrafo único, do CTN. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, ano I, vol. I, n. 1, julho de 2001. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47573/44900>. Acesso em: 20 de outubro de 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Esquematizado*. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2011. V. 1.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 18<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2014. V. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2010. V. 1.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 2<sup>a</sup> ed. Salvador: Juspodivm, 2015. V. 1.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012. V. 1.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2016. V. 1.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. V. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. V. 1.

UCKMAR, Victor. *Tax avoidance/tax evasion*. 11<sup>a</sup> ed. Pádua: Cedam, 1983. V. 11.