

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

HELOISA BERTINOTTI SOUZA

**O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN NA DESCONSIDERAÇÃO DE
NEGÓCIOS JURÍDICOS**

São Paulo

2021

HELOISA BERTINOTTI SOUZA

O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN NA DESCONSIDERAÇÃO DE
NEGÓCIOS JURÍDICOS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

São Paulo

2021

HELOISA BERTINOTTI SOUZA

O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN NA DESCONSIDERAÇÃO DE
NEGÓCIOS JURÍDICOS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Profa. Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Profa. Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Aos meus pais, por me darem
um mundo de oportunidades.

RESUMO

No presente trabalho discorreremos sobre a inconstitucionalidade da inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/01. Serão tratados todos os tópicos necessários para o total entendimento do tema, desde os fundamentos do direito tributário, como por exemplo fato gerador, obrigação tributária e princípios norteadores do direito tributário, até temas específicos, como a distinção entre elisão, elusão e evasão, as modalidades de simulação e a diferença entre esta e dissimulação, até chegarmos de fato no estudo do artigo em foco. Ao fim, será explicado os motivos pelo qual concluisse pela inconstitucionalidade do referido dispositivo, e ainda, como ocorre a desconsideração mesmo sendo considerado pela doutrina majoritária como norma inconstitucional.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Elisão Fiscal. Desconsideração de negócios jurídicos. Elusão fiscal. Simulação fiscal.

ABSTRACT

In this paper will be discussed the unconstitutionality of the introduction of the sole paragraph of article 116 of the Brazilian National Tax Code by Complementary Law 104/01. All the topics necessary for a full understanding of the theme will be addressed, from the fundamentals of tax law, such as taxable event, tax liability and guiding principles of tax law, to specific topics, such as the distinction between avoidance, evasion and elusion, the simulation modalities and the difference between simulation and “dissimulation”, until we get to the study of the article in focus. At the end, it will be explained the reasons for which the unconstitutionality of such device was concluded, and how the disregard occurs even though it is considered by the majority doctrine as an unconstitutional rule.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Disregard of legal business. Tax avoidance. Tax simulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO	9
1.1. CONCEITO DE TRIBUTOS, FATO GERADOR E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	9
1.2. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE	12
1.3. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	14
1.4. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	16
2. NOÇÕES ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
2.1. CLASSIFICAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
2.2. CONCEITO E LIMITES ENTRE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL.....	21
2.3. A SIMULAÇÃO FISCAL.....	24
3. NORMAS ANTIELUSIVAS	28
3.1. FUNDAMENTOS DAS REGRAS ANTIELUSIVAS	28
3.2. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	30
3.3. A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.....	33
CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário tem sido assunto amplamente discutido nos últimos anos tendo em vista o crescente número de micro e pequenas empresas que visam aumentar suas margens de lucro a fim de prover melhores condições de vida aos envolvidos e seus familiares.

Entretanto, acompanhado dessa crescente utilização da elisão fiscal, também houve aumento no número de empresas abrangidas pela desconsideração de negócios feito pelo Fisco em casos de simulação ou dissimulação, com fulcro no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Essa desconsideração, entretanto, tem sido foco de diversos estudos tendo em vista a inconstitucionalidade apresentada pela doutrina majoritária, mas que ainda ocorre. Assim, nesse estudo, veremos os motivos pelo qual a norma é considerada inconstitucional e como ocorre a dita desconsideração.

Para isso, examinaremos os conceitos da teoria geral do direito no que tange a sua aplicabilidade no direito tributário, a fim de conceituar e delimitar a utilização da “norma geral antielisiva” constante no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserida pela Lei Complementar nº 104/01.

Iniciamos o estudo trazendo alguns conceitos básicos de matéria constitucional e tributária, como por exemplo o conceito de fato gerador e de obrigação tributária, os princípios da estrita legalidade e a capacidade contributiva, que nos auxiliarão num melhor entendimento do tema como um todo.

Logo após, examinaremos como anda sendo utilizado o planejamento tributário atualmente, com o grande crescimento do número de micro e pequenas empresas, que utilizam o planejamento com a finalidade de possuir uma maior margem de lucro.

Para que seja feita a total apreciação do tema de planejamento tributário, veremos os conceitos, as características e as diferenças entre os termos “elisão fiscal”, o que chamamos de planejamento tributário, e “evasão fiscal” e “elusão fiscal”, esta última sendo um dos principais temas sobre o assunto.

Será analisado também as características e peculiaridades da simulação, como a diferença entre simulação relativa e absoluta, e entre simulação e dissimulação. Dentro do mesmo tópico veremos em quais momentos a simulação fiscal ocorre, e como se inicia o processo de desconsideração desses negócios.

Com o estudo da elusão, poderemos ver, ao estudarmos especificamente sobre o parágrafo único do artigo 116, que tal parágrafo não se trata de uma norma geral antielisiva, como muitos a consideram.

A partir desse ponto, veremos os aspectos da regra antielusiva, trazendo em diversos momentos o motivo pelo qual a definimos como tal. Também nesse momento, discutiremos a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo em foco, fazendo uma análise das teses que a consideram constitucionais, e explicando os erros que estas teses possuem.

Por fim, discutiremos sobre a desconsideração em si, quais os motivos que a faz continuar tendo eficácia, e como se dá essa desconsideração, quando a dissimulação é identificada pelo Fisco.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1. CONCEITO DE TRIBUTOS, FATO GERADOR E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O ponto inicial de qualquer estudo acerca do direito tributário deve ser a definição do conceito de tributo, uma vez que todos os princípios e normas que regulam a área dependem desse ponto.

Todavia, não é tarefa fácil chegar a uma definição concreta de tributo: há autores que defendem que o conceito muda de país para país, adequando-se ao modelo de Estado vigente em cada um; há quem defenda que o conceito muda com o decorrer do tempo e com a evolução da sociedade; e há também aqueles que defendem que, dependendo da área do conhecimento que se estuda, o conceito de tributo será diferente.

No ordenamento jurídico brasileiro, a melhor definição de tributo pode ser encontrada no estudo conjunto da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional, visto que na Constituição não há nenhuma definição expressa sobre o tema, ainda que este seja tratado em abundância em diversos artigos.

De acordo com o enunciado do art. 146 da Constituição, caberá a lei complementar estabelecer a definição de tributo, como diz:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

E então, no art. 3º do CTN, que possui natureza de lei complementar, encontramos a definição de tributo.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como é possível ver, o enunciado possui cinco elementos fundamentais à total compreensão do conceito, sendo eles “prestação pecuniária compulsória”, “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, “não constitua sanção de ato ilícito”, “instituída em lei” e “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A prestação pecuniária compulsória, no contexto em tela, significa uma obrigação entre o Estado, ora credor, e o cidadão que se enquadra em determinado fato gerador, ora devedor, de pagar quantia certa. Importante analisarmos a intenção do legislador na escolha do termo “prestação”: a escolha por tal termo foi feita na intenção de manifestar, ainda que implicitamente, que tal obrigação, uma vez quitada, encerrará o vínculo entre o Fisco e o contribuinte.

Assim, os pagamentos feitos ao Fisco que não possuem essa característica, não constituem tributos.

Tem caráter compulsório uma vez que é pago por meio de uma determinação legal, e não pela simples vontade do contribuinte. Uma vez que incide no fato gerador, o contribuinte deverá cumprir a obrigação de pagar.

No que tange a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” determina que essa obrigação deverá ser paga na moeda corrente no país. Porém, há casos em que o tributo não necessariamente se paga em moeda, como prevê o artigo 162, II, do CTN: quando permitido por lei, o pagamento poderá ser feito por meio de estampilha, em papel selado ou por processo mecânico.

Ainda, há casos em que o pagamento poderá ser feito por meio de entrega de bens, como nos casos de dação em pagamento. Nesses casos, o bem entregue será avaliado pelo seu valor em moeda local.

Quando diz “que não constitua sanção de ato ilícito”, o enunciado pretende diferenciar tributo de penalidade, como a multa, por exemplo, já que a obrigação de pagar não deve ser vista como uma punição ao contribuinte, e sim um arrecadamento de receita feito pelo Estado.

A quarta característica, “instituída em lei” remete ao princípio da estrita legalidade tributária, determinando que apenas serão cobrados os impostos previstos por lei anterior ao fato gerador, limitando o poder do Estado.

E, por fim, a quinta característica, “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, prevê que o Fisco, aquele responsável pela cobrança em nome do Estado, deverá seguir medidas e processos determinados por lei, não permitindo, de forma alguma, que haja com parcialidade ou a partir de critérios próprios.

Consta comentar que apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeitos ativos numa obrigação tributária, como prevê o artigo 119 do CTN.

Assim, resumindo toda a análise feita sobre o conceito de tributo, podemos concluir que, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 33), “[...] a palavra é usada para designar o objeto de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado”, e, em todo esse estudo, essa será a definição que usaremos.

O segundo ponto essencial no estudo do direito tributário é o fato gerador e a obrigação tributária.

Como vimos anteriormente, para que o Estado possa exigir o pagamento de certo tributo de algum cidadão, é necessário que esse tributo esteja previsto em lei anterior à sua ocorrência.

Nessa lei, o legislador descreverá uma hipótese fática, chamada de hipótese de incidência, que caso se concretize no mundo real, dará autorização ao Estado para cobrar o imposto. De acordo com Geraldo Ataliba (2012, p. 58), a hipótese de incidência é a formulação hipotética prévia e genérica de um fato, contida na lei.

E, quando essa situação fática efetivamente acontece, a hipótese de incidência se torna um fato gerador.

Assim, temos que o fato gerador é o momento em que a hipótese de incidência se concretiza, ou seja, o que está descrito na lei ocorre no mundo real. No CTN, ele é descrito como “[...] a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Como explica boa parte da doutrina que versa o direito tributário, o fato gerador pode ser dividido em quatro aspectos: pessoal, material, temporal e espacial.

No que se refere ao aspecto pessoal, encontramos o contribuinte, nome dado a pessoa obrigada a realizar o pagamento do tributo ao qual incidiu, ou seja, que se qualifica como sujeito passivo da obrigação tributária. Este, por sua vez, está disposto no artigo 121 do CTN, como “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

O aspecto material constitui a descrição dos aspectos da hipótese de incidência, ou, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 303) a descrição da “situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária”. Podemos encontrar a melhor definição de aspecto material no artigo 114 do CTN, como diz:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O aspecto temporal diz respeito ao tempo em que se considerara constituída a obrigação tributária. De acordo com o CTN, o nascimento da obrigação poderá se dar em dois momentos distintos, sendo ou na ocorrência do fato gerador, como dispõe o §1º do artigo 113, ou na ocorrência do lançamento, como dispõe os artigos 142 e 144.

Por fim, o aspecto espacial diz respeito ao local onde ocorreu o fato gerador. A importância de tal aspecto se fundamenta na competência tributária que cada ente possui.

E então, temos a obrigação tributária, que assim como no Direito Civil, nas palavras de Washington de Barros Monteiro (*apud* TARTUCE, 2021, p. 18) pode ser conceituada como “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo [...]”.

Portanto, em linhas gerais, a obrigação tributária é um vínculo jurídico, mediante o qual uma entidade estatal – fisco federal, estadual ou municipal - pode exigir da pessoa física ou jurídica que concretizou uma hipótese fática o pagamento do tributo definido em lei como consequência dessa concretização.

1.2. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Segundo Sylvio Motta (2021), o princípio da legalidade é o principal fundamento do ordenamento jurídico, uma vez que é o alicerce do Estado de Direito.

A instituição do Estado de Direito se deu como forma de contenção ao poder absoluto dos governantes à época dos Estados absolutistas, tendo como uma de suas primeiras manifestações a imposição de um estatuto elaborado juntamente entre a plebe e a nobreza inglesa, em 1215, com intuito de coibir as atividades tributárias extorsivas do príncipe João Sem-Terra.

Esse estatuto passou a ser conhecido como Magna Charta Libertatum, a primeira constituição inglesa, “expressão do anseio de liberdade e consequente limitação dos poderes do Estado.” (ROTHMANN, 1972). A partir de então, o poder de tributar dos Estados passou a sofrer limitações, exigindo-se que ocorresse apenas por intermédio da lei.

Com o passar do tempo, foi possível notar uma distorção do princípio da legalidade por parte dos governantes, que se atentavam apenas à formalidade da instituição das normas jurídicas. Constatou-se, então, a necessidade de se impor,

além de normas que limitassem o poder do Estado, outras que garantissem sua legitimidade.

Nas palavras de Sylvio Motta, “em função disso, o Estado de Direito evoluiu em direção ao Estado Democrático de Direito, no qual se considera a lei não só pelo ângulo formal, mas também pelo material [...]” (MOTTA, 2021, p. 198). Isso significa que, com a evolução do Estado, as leis passaram a ser uma expressão da vontade geral, garantindo seus direitos e liberdades fundamentais.

Atualmente, a legitimidade do princípio da legalidade é conferida, em regra, por meio do Poder Legislativo, responsável pela elaboração e edição das leis que vigoram em território nacional e garantindo a segurança da vontade do povo.

Como explica Maria Sylvia Di Pietro (2017), no Estado Democrático de Direito, a leis detêm tanto sentido formal quanto material, pois, como dito, emanam do Poder Legislativo e tem “papel de realizar os valores consagrados pela Constituição sob a forma de princípios fundamentais.”

Em nossa Constituição, podemos observar duas aplicações diferentes desse princípio: vemos, logo no início, em seu art. 5º, II, sua forma mais genérica, que abrange os mais diversos princípios jurídicos, como o direito à liberdade e à propriedade, mas que não era específico suficiente para atuar na área tributária.

Então, com base no princípio da legalidade geral, desenvolve-se o princípio da estrita legalidade tributária. Sobre suas diferenças, discorre Paulo Caliendo:

O princípio da legalidade estrita (reserva legal) possui um conteúdo e alcance mais rigoroso do que o princípio geral da legalidade. Estabelece que a tributação somente pode ser realizada nos limites da lei, enquanto o princípio geral da legalidade estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer somente em virtude de lei. (2020, p. 141)

Em sua forma mais específica, o princípio da legalidade é encontrado no art. 150, I, da Constituição, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, notamos que, quando o princípio da legalidade geral evoluiu para o da estrita legalidade tributária, ele se tornou muito mais rígido, impondo que, além de ser proibida qualquer exigência de tributos que não esteja definido em lei, também é inconstitucional qualquer aumento nos tributos pré-existentes.

Para que um imposto seja instituído, então, é necessário que ele seja minuciosamente detalhado em lei, com informações sobre alíquota e base de cálculo, sujeito passivo, fato gerador e multas, como determina o artigo 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Assim, o trabalho da Administração Pública será apenas de aplicar o que a norma estabelece, não havendo margens para valoração pessoal.

1.3. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Como dito por diversos autores, tanto nacionais quanto internacionais, o princípio da segurança jurídica é, além de um dos pilares do ordenamento jurídico, um dos princípios mais difíceis de se conceituar, já que possui uma natureza jurídica extremamente abrangente.

Tal segurança pode ser observada em nossa Constituição Federal logo em seu preâmbulo, como diz:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Tanto aqui quanto no artigo 5º, também da Constituição Federal, a segurança abrange todas as garantias fundamentais, tal como a segurança jurídica, mas também a segurança pública, segurança no acesso à saúde ou à educação.

Assim, pode-se dizer que a segurança que se trata no texto constitucional é a própria existência do ordenamento jurídico, garantidor da justiça e da segurança que se busca num Estado Democrático de Direito.

Como explica Ivo de Carvalho “a positividade do direito confere segurança jurídica aos indivíduos, proporcionando condições de certeza e de igualdade indispensáveis a todo e qualquer cidadão numa dada sociedade.” (CARVALHO, 2008, p. 148)

Cumprir dizer que, como preleciona Carlos de Barros Carvalho (1998), a segurança jurídica é vista por muitos como um sobreprincípio, que anda lado a lado com outros princípios igualmente relevantes, como o da capacidade contributiva e da estrita legalidade.

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita explica em sua tese de doutorado, intitulada “(In) Segurança jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos: Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles”, que a premissa trazida pelo sobreprincípio da segurança jurídica é permitir aos cidadãos prever as consequências que a prática de determinados atos traria, “conforme dispõe o ordenamento jurídico vigente e válido à época da ocorrência.” (MATSUSHITA, 2018, p. 40)

No âmbito do direito tributário, a segurança jurídica tem papel de legitimar a atuação do Fisco para com o contribuinte, na medida em que é baseado nele que o contribuinte terá a certeza de que o Fisco está cumprindo seu papel de acordo com as normas estabelecidas em legislação competente.

Assim, podemos afirmar que a segurança jurídica tem um papel imprescindível no âmbito tributário: é dever da Administração Tributária pautar suas atividades de forma a transmitir tal segurança aos administrados. O regime da tributação deve atender à segurança constitucional, tendo em vista que é o alicerce dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito: legalidade, juridicidade e constitucionalidade.

A segurança jurídica, como princípio constitucional que atua nas diversas áreas do direito, possui duas dimensões, a objetiva e a subjetiva, que se complementam. Ana Flávia Messa (2015, p. 428-434) preleciona que a dimensão subjetiva constitui o direito de cada cidadão de ter estabilidade quanto as consequências jurídicas que seus atos lhe trariam.

A dimensão objetiva, por sua vez, diz respeito à garantia de segurança jurídica em si, ou seja, atos praticados pelo Estado que visem garantir tal estabilidade ao seu povo.

No que tange especificamente o direito tributário, James Marins explica que a segurança jurídica se enquadra em três dimensões: material, formal e processual.

A segurança material consiste na “plena previsibilidade das regras de tributação o que se logra tão-somente através da observância formal e material de reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária”. A segurança formal se expressa “no modus operandi administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. A segurança processual caracteriza-se pela qualidade do procedural due process of Law que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal” (*apud*, CARVALHO, 2008, p. 150).

Para Natércia Sampaio, a segurança jurídica está se tornando cada vez mais essencial às sociedades, na medida em que serve como balança entre a acelerada evolução e constantes mudanças das sociedades e dos Estados, e o anseio da população por liberdades individuais. (*apud* CARVALHO, 2008, p. 151)

1.4. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O artigo 5º da Constituição Federal garante ao cidadão brasileiro o tratamento igual em relação aos seus semelhantes. Esse direito fundamental trazido no referido artigo é conhecido como princípio da isonomia, que está presente nos mais diversos ramos do direito.

Tal princípio consiste na ideia de que deve se dar tratamento igual aos que de forma geral se assemelham e desigual na medida de suas desigualdades.

Dessa forma, a isonomia tributária proíbe o Estado de designar tratamentos equivalentes a contribuintes que não se encontram em situações iguais.

A partir do princípio da isonomia, tem-se o subprincípio da capacidade contributiva, ao qual daremos maior atenção.

Tal princípio tem previsão no artigo 145, §1º da Constituição Federal. *In verbis*:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como podemos ver, o subprincípio da capacidade contributiva denota a capacidade que o contribuinte possui para contribuir com as despesas coletivas, sem que sua dignidade seja violada.

Como explica Cláudio Carneiro (2020, p. 252), “este princípio busca a justiça fiscal, uma justiça distributiva, em que todos os cidadãos participem dos custeios dos tributos, mas segundo sua capacidade de pagá-los (...)”.

Leandro Paulsen (2021, p. 34) explica que esse subprincípio pode ser aplicado em diversas formas, como por exemplo imunidade, isenção, seletividade e progressividade.

No que tange a imunidade, o maior exemplo seria a existência, na própria Constituição Federal, da impossibilidade de incidência de taxa na obtenção de certidões de nascimento ou óbito de pessoas em estado de extrema pobreza.

Vemos a isenção na dispensa de pagamento de certos tributos também para pessoas em estado de extrema pobreza.

Quanto a progressividade, diz respeito ao aumento progressivo na base de cálculo de certos tributos conforme a capacidade que o cidadão teria de contribuir. Nesse caso, nada seria exigido de pessoas em extrema pobreza, porém, haveria também um teto na base de cálculo de pessoas extremamente afortunadas, preservando, respectivamente, o princípio do mínimo vital e a vedação ao confisco.

Por fim, no que tange a seletividade, a Constituição aplica alíquotas diferentes a produtos diferentes, levando em conta sua essencialidade, assim, produtos essenciais possuem alíquotas inferiores aos produtos considerados “supérfluos”.

Importante ressaltar nesse momento a diferença entre “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”, uma vez que o texto constitucional utiliza do termo “econômica” em detrimento de “contributiva”.

A doutrina majoritária explica que a capacidade contributiva comporta tanto uma característica objetiva quanto uma subjetiva: a capacidade objetiva visa apenas a análise externa da capacidade contributiva, ou seja, apenas a análise “rasa” da riqueza que o particular aparenta ter.

Enquanto isso, a capacidade subjetiva busca fazer uma análise aprofundada da riqueza exteriorizada por cada particular, buscando entender toda a questão econômica que ele possui. Um exemplo de capacidade subjetiva é a apuração do imposto de renda, que é, em grossa síntese, um estudo de toda vida financeira do contribuinte, onde se identifica, por exemplo, número de dependentes e dedução de despesas com saúde e educação.

A Constituição traz uma melhor explicação sobre o referido tema: o §1º do artigo 145 diz que sempre que possível, os impostos terão características pessoais, e serão analisados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Assim, conclui-se que o legislador utiliza do termo “capacidade econômica” com intenção de englobar a valoração subjetiva visando a igualdade tributária, tributando a todos proporcionalmente à sua disponibilidade financeira.

Quanto à natureza jurídica de tal princípio, precisamos analisar as duas correntes doutrinárias existentes em nosso ordenamento.

A primeira corrente, até então majoritária, defende uma natureza programática do princípio, o que significa dizer que “é uma regra vazia de juridicidade e coercibilidade” (CARVALHO, 2008, p. 155).

Já a segunda, defende que a natureza jurídica é genuinamente uma regra jurídica, que obriga o legislador tributário a escolher fatos específicos para comporem a hipótese de incidência dos tributos.

2. NOÇÕES ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1. CLASSIFICAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário vem ganhando extrema visibilidade no mundo empresarial, uma vez que os impostos representam uma grande porcentagem dos custos de quaisquer empresas, em qualquer segmento. Assim, acabou tornando-se imprescindível a esses empresários possuir um bom planejamento.

Esse planejamento, nas palavras de Brandão Machado (*apud* GERMANO, 2013, p. 27-28), “[...] se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei”.

Primeiramente, o planejamento possui como uma de suas características a licitude, ou seja, é elaborado seguindo as normas estipuladas pelo ordenamento jurídico. Assim, quando há evasão ou fraude, que configuram atos ilícitos, não se pode falar em planejamento.

Uma segunda característica importante do planejamento tributário é o seu caráter preventivo: o planejamento é um estudo feito anteriormente à ocorrência do fato gerador, para que assim possam ser examinadas as opções existentes e evitar que haja a ocorrência de uma obrigação tributária que poderia ter sido menos onerosa.

Assim explica Ivo César Barreto de Carvalho (2008, p. 111): “ninguém é obrigado a administrar seu negócio com o objetivo de proporcionar ao Governo a maior soma possível de impostos”.

Além dessas características, o planejamento possui algumas finalidades: como explica Silvio Crepaldi (2021), as finalidades que o contribuinte pode buscar são a redução do montante do tributo, evitar a incidência do fato gerador, postergar pagamento de tributos sem que ocorram multas, evitar a aplicação de penalidades e recuperar os tributos recolhidos indevidamente.

Sobre algumas dessa finalidades, nas palavras de João Eloi Olenike:

Evitar a incidência do tributo: tomam-se as providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo Ex: no caso da tomada de empréstimo do exterior, se o prazo médio for de até 90 dias a alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero. Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir alíquota ou base de cálculo do tributo. Ex: Empresa comercial estabelecida no Paraná, em que a maior parte das suas vendas são estaduais (alíquota de 17% de ICMS), pode

transferir suas sede para um Estado vizinho e então fazer suas operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é de 12%. Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço. Assim, é o contrato que definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que está se dê no exercício ou no período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos. (*apud* CARVALHO, 2008, p. 109)

No que tange a classificação do planejamento tributário, existem, na doutrina, diversas formas. Livia de Carli Germano (2013), por exemplo, ensina que o planejamento pode ser realizado visando tanto os objetivos que o contribuinte deseja alcançar quanto os efeitos que ele almeja ver em médio e longo prazo nos lucros da empresa.

Pablo Andrez Pinheiro Gubert (*apud* CARVALHO, 2008, p. 110), por sua vez, aprofunda a classificação levando em consideração apenas o objetivo de tal planejamento, que pode ser postergativo, anulatório ou redutor.

Para ele, falamos em planejamento postergativo quando adotadas estruturas que possibilitem o deslocamento do fato gerador e a procrastinação do pagamento do tributo; anulatório quando adotadas estruturas que impeçam a concretização de hipóteses de incidência; e redutor quando as estruturas são adotadas visando a concretização de hipóteses menos onerosas para o contribuinte.

Também, de acordo com o autor, podemos classificar o planejamento levando em consideração a conduta do agente, que pode ser omissivo ou comissivo, e até pela área de atuação, podendo ser administrativo, judicial ou interno.

E por fim, a última forma de classificação que o autor nos traz é de acordo com os expedientes utilizados, como diz:

Do prisma dos expedientes utilizados, o planejamento pode ser: (I) *Indireto*: interpor outra relação jurídica entre o negócio objetivado; e.g.: o negócio jurídico indireto. (II) *Omissivo*: ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, e.g.: importação proibitiva de mercadorias de altas alíquotas, como carros importados. (III) *Induzido*: quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos fiscais e isenções, e.g.: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus. (IV) *Optativo*: elegendo-se melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, e.g.: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido. (V) *Interpretativo*: ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, e.g.: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; ou (VI) *Metamórfico*: ou transformativo, forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança de caracteres do negócio jurídico a fim

de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal, e.g.: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio) (*apud* CARVALHO, 2008, p. 110-111)

Ao contrário do que se possa imaginar, o planejamento tributário não constitui atos ilícitos. A economia fiscal é um ato que possui previsão na Constituição Federal, proveniente do direito à propriedade privada, ainda mais quando em conjunto com o artigo 150, IV, também da Constituição, que prevê a vedação da utilização de tributos como confisco.

Rubens Gomes de Souza (*apud* CARVALHO, 2008, p. 14) explica que, para sabermos se os atos praticados no planejamento tributário constituem atos ilícitos, deve se perguntar se a finalidade desse planejamento é evitar ou ocultar tributos. Se a resposta for evitar, então, esse planejamento, em tese, é lícito.

2.2. CONCEITO E LIMITES ENTRE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Neste ponto, cabe esclarecer os conceitos, naturezas jurídicas e limites entre a elisão, a evasão e a elusão fiscal.

Primeiramente, é importante entendermos quais os critérios utilizados para definir e diferenciar os termos. Como explica Livia de Carli Germano (2013), o Direito Tributário nacional utiliza dos critérios da licitude e cronologia, estabelecidos no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário.

No que tange o critério da licitude, como já vimos anteriormente, é requisito de o planejamento tributário ser lícito em sua totalidade, uma vez que, quando gerado por atos ilícitos, não podemos falar em planejamento. Assim ensina Antônio Roberto Sampaio Dória: “se o meio é ilícito, esta circunstância já comanda, por definição, a ilicitude do resultado.” (*apud* GERMANO, 2013, p. 48)

Enquanto isso, o critério cronológico é utilizado visando identificar se os atos foram praticados antes ou depois do fato gerador, ou seja, se o fato gerador foi evitado ou ocultado pelo contribuinte.

Rubens Gomes de Sousa explica:

É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinados: por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um

determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar à modificação ou à ocultação de uma situação jurídica concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que é meramente declaratório. (*apud* CARVALHO, 2008, p. 14-15)

Esse critério, entretanto, é criticado por diversos autores, que defendem que a cronologia não nos permite identificar possíveis ilicitudes nos atos praticados, uma vez que o contribuinte pode ocultar o fato gerador antes da ocorrência dele, além de, como explica Heleno Tôrres “não trazer qualquer relevância prática a identificação das hipóteses de elisão e evasão, contribuiu para ocultar a localização exata do problema e para dificultar o processo de controle”. (*apud* GERMANO, 2013, p. 50)

Agora, quanto ao estudo das terminologias de cada um desses conceitos, existem diversas linhas doutrinárias considerando diversas formas diferentes de conceitos.

Enquanto alguns autores preferem conceituar “evasão fiscal”, “elusão” e “evasão lícita” como formas de planejamento lícito e “fraude fiscal” para atos ilícitos, existem outros que utilizam apenas o termo “evasão” para conceituar todos os atos lícitos, e apenas “fraude fiscal” para atos ilícitos.

Na conceituação de Antônio Roberto Sampaio Dória (*apud* GERMANO, 2013, p. 48), por exemplo, são utilizados os termos “fraude” e “evasão fiscal” para os atos que tendem a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, enquanto os termos “elisão” ou “economia fiscal” são utilizados para descrever atos que tendem a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador.

Concluimos então que existem diversas formas de conceituar e descrever os termos “elisão”, “evasão” e “elusão”. Porém, a corrente majoritária, representada principalmente por Hermes Marcelo Huck,

distingue os termos de forma a enquadrar como ‘evasão’ o artifício doloso, do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, sendo “elisão” a maneira de designar as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias. (GERMANO, 2013, p. 53)

Assim, utilizaremos neste estudo os termos “elisão fiscal” para atos considerados lícitos e “evasão fiscal” para atos que, em qualquer momento, tenham sido praticados de forma ilícita.

Agora, tendo em vista o estudo do significado de cada um desses termos, a doutrina majoritária considera ser o melhor caminho o estudo separado de cada um deles. Portanto, começaremos com a elisão fiscal.

Elisão, de acordo com o dicionário, significa “ato ou efeito de elidir; supressão, eliminação”, ou seja, ato que pretende suprimir ou eliminar outro ato. Nesse sentido, podemos afirmar que a elisão fiscal é ato praticado com a intenção de eliminar ou suprimir carga tributária.

Aqui, é importante atentar-se com a temporalidade da ação: quando dizemos que “pretende”, ou que há “intenção” de suprimir ou eliminar, significa que o fato gerador ainda não ocorreu, e que o futuro contribuinte praticará atos para suprimir a carga tributária de tal fato.

A elisão fiscal compreende aqueles atos praticados lícitamente, e é comumente chamado apenas de “planejamento tributário”, que, como visto, possui como conceito a eliminação lícita de cargas tributárias mais onerosas que o necessário.

Por sua vez, a evasão fiscal, (ato ou processo de evadir; fuga, escapada), compreende a ideia de fuga da obrigação de pagar gerada pela incidência num fato gerador. Importante ressaltar que, como disciplinado por alguns autores, a evasão fiscal poderia ser interpretada tanto quanto um ato lícito - como por exemplo a fuga preventiva - quanto ilícito - fuga escapatória.

Entretanto, ao ato lícito acabou se dando o nome de elisão, e, por consequente, atos cometidos em contraposição à lei, deu-se o nome de evasão fiscal.

Como qualquer ato que vá em contraposição ao ordenamento jurídico, à evasão fiscal também incidem sanções. Assim, as consequências da prática de atos considerados ilícitos a fim de fugir da carga tributária, são, além das sanções ao particular, a desconsideração do negócio jurídico ou sua requalificação para fins tributários.

Enquanto isso, a elusão fiscal se encontra na área cinzenta entre o que se considera elisão e evasão fiscal: são atos praticados utilizando de mecanismos para contornar a legislação sem cometer atos ilícitos, com a finalidade de reduzir a carga tributária.

É conhecido como “ato contra *legem*”, uma vez que não pode ser considerado uma afronta direta à legislação, o que, como consequência, não permite que esses atos se enquadrem como evasão, ou que desencadeie sanções, uma vez que aparenta ser lícito.

Essa zona cinzenta, que apenas recentemente passou a se chamar “elusão fiscal”, ainda é muito estudada por juristas ao redor do mundo. Arthur Seldon (*apud* GERMANO, 2013, p. 63), por exemplo, a chama de “tax avoidance”, compreendendo os termos “avoidance” e “evasion”, a fim de transmitir a ideia de que esse conceito se encontra no meio termo entre a elisão e a evasão, ideia essa que também é utilizada por juristas brasileiros.

Ivo César Barreto de Carvalho, em seu livro “Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro”, nos traz um pequeno resumo sobre os termos:

(a) *evasão*: conduta praticada pelo indivíduo tendente a fugir preventivamente (lícita) ou escapar furtivamente (ilícita) da tributação, sendo a primeira antes da ocorrência do fato jurídico tributário e a segunda após a ocorrência deste; (b) *elisão*: conduta praticada pelo indivíduo, mediante atos ou negócios jurídicos válidos e permitidos pela ordem jurídica, no intuito, exclusivo ou não, da economia fiscal, ao que chamamos de planejamento tributário; (c) *elusão*: conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, por intermédio da violação indireta da lei. (CARVALHO, 2008, p. 29)

Durante esse estudo, portanto, esse será o conceito utilizado para cada um desses termos.

2.3. A SIMULAÇÃO FISCAL

O último ponto a ser estudado antes de examinarmos o conteúdo do artigo em tela nesse estudo é o da simulação.

A simulação é um vício de negócio jurídico que gera nulidade. Ela se configura quando há divergências na aparência de certo negócio jurídico em relação a sua real situação.

Carlos Roberto Gonçalves (2003, p. 436) conceitua simulação como “uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado”.

O autor ainda preleciona quais os requisitos para que os negócios jurídicos sejam caracterizados com tal vício: primeiro, precisa haver intencionalidade na

divergência entre a vontade das partes e a declaração apresentada pelas mesmas; segundo, deve haver um acordo simulatório entre as partes; e terceiro, deve haver o intuito de enganar terceiros, sejam pessoas de direito privados ou público, sem a necessidade de acarretar prejuízo a elas.

No que tange o prejuízo, existem duas modalidades de simulação: a primeira, chamada de inocente, é aquele que não deseja trazer prejuízos a ninguém, enquanto a segunda, chamada de maliciosa, é feita justamente com o intuito de prejudicar terceiros, o fisco, ou a lei.

Existem ainda duas outras classificações pertinentes a este estudo: a relativa e a absoluta, nesta primeira havendo mais duas subclassificações: simulação e dissimulação.

Falamos em simulação absoluta quando o negócio é simulado em sua totalidade, ou como explica Alberto Xavier (2001, p. 53), “na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum”.

Quanto isso, na simulação relativa, há vontade de se praticar o negócio, porém, ou sua forma ou seu resultado são distintos daquelas declarados. Assim, temos a subclassificação da simulação relativa: a existência de dois negócios distintos, enquanto na absoluta só existe um.

O primeiro - chamado de simulação – se trata do negócio de declaração enganosa, e o segundo – chamado de dissimulação – que corresponde ao negócio real que se tenta ocultar.

Ambas as formas de simulação, relativa e absoluta, são nulos ou anuláveis, com base no artigo 167 do Código Civil, tendo em vista que não correspondem com a real intenção das partes.

Entretanto, existe a possibilidade, enunciada em tal artigo, de se anular apenas o ato simulado, conferindo validade e eficácia ou ato dissimulado. Tal possibilidade é de grande importância para o direito tributário, visto que a norma tributária poderá atingir tais negócios previamente ocultados.

Dentro do conceito de simulação, temos a simulação fiscal, exclusiva do direito tributário e financeiro. Assim como em qualquer negócio jurídico, a simulação fiscal ocorre quando as partes desejam de alguma forma enganar terceiros, porém, nesse caso, são os contribuintes que desejam enganar o Fisco.

Alberto Xavier (2001) ensina que existem três formas de simulação fiscal: quanto ao fato gerador, quanto à base de cálculo, e quanto ao sujeito passivo.

A simulação quanto ao fato gerador será sempre relativa, pois nessa modalidade a finalidade do contribuinte é ocultar o negócio que seria abrangido por uma carga tributária mais onerosa, com um negócio dissimulado que abrange carga tributária menos onerosa.

Já a simulação quanto à base de cálculo poderá ser tanto absoluta quanto relativa já que nessa modalidade, se pretende reduzir ou anular o aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Por fim, a última modalidade, quanto ao sujeito passivo, nas palavras de Alberto Xavier:

A lei submete operações realizadas com empresas controladas ou coligadas a uma tributação superior às realizadas com empresas independentes, os simuladores aparentarão contrato com terceiro não vinculado, estipulando, na penumbra, mecanismos de translação dos efeitos jurídicos e econômicos da operação em causa para as empresas controladas ou coligadas que, na realidade, sempre pretenderam fossem as destinatárias efetivas da operação (...) (XAVIER, 2001, p. 58)

Ivo César Barreto de Carvalho (2008), por sua vez, divide as simulações fiscais em duas categorias: excludente (ou redutiva) e includente (ou indutiva). A primeira se dá quando, por exemplo, o contribuinte simula os preços de seus produtos com a finalidade de reduzir, ou até mesmo evitar, os tributos devidos pelo ICMS ou ISS.

Já a segunda ocorre quando as partes realizam a simulação para obter vantagens específicas, como isenções, imunidades, alíquota zero etc., que não receberiam caso não simulassem o negócio.

Importante ressaltar que, com base no próprio texto do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a simulação pode se dar em qualquer aspecto do fato gerador, principalmente material, espacial e temporal.

No aspecto material, o encontramos principalmente no “disfarce” de negócios jurídicos, ou seja, quando certo negócio jurídico que gera obrigação tributária é disfarçado como negócio que não geraria obrigação, ou que geraria obrigação menos onerosa.

No aspecto temporal, a simulação pode acontecer com a alteração da data da formação do negócio, visando obter isenções ou benefícios que tenham se dado em momento distinto à data da real formação.

Quanto ao aspecto espacial, há simulação quando o local da formação do negócio for distinto daquele manifestado pelos particulares, visando, assim como na simulação do aspecto temporal, obter isenções ou benefícios que ocorram em outra localidade.

Para que seja feita a desconsideração de tais atos, a Fazenda Pública deverá ingressar com ação judicial própria para declarar nulidade do ato ou negócio. Entretendo, para que possa ingressar com tal ação, deverá possuir provas da simulação e da dissimulação, que poderão ser por indícios ou presunções.

3. NORMAS ANTIELUSIVAS

3.1. FUNDAMENTOS DAS REGRAS ANTIELUSIVAS

Uma das formas que o legislador encontrou para preencher as lacunas que existem no direito tributário, que por sua vez dão espaço para a realização da elusão fiscal, são as normas antielusivas, que visam traçar os limites para a plena execução do planejamento tributário.

A escolha pelo termo “antielusivo” em detrimento do termo “antielisivo”, se dá, pois, tais normas não possuem o objetivo de barrar a elusão fiscal - tendo em vista sua legitimidade no ordenamento jurídico -, mas sim barrar aqueles atos considerados lícitos, mas que visam a economia fiscal ilegítima.

Em regra, existem duas classificações para as normas antielusivas: as específicas e as gerais.

As regras específicas, também conhecidas como regras de prevenção ou correção, são as que promovem pequenas mudanças nas normas tributárias, gerando um aperfeiçoamento na regra matriz, que por consequência, alcançam as lacunas que davam espaço à elusão.

Com essa alteração da norma, a elusão se torna evasão, ou seja, um ato ilícito, ao qual cabe sanções.

Essas mudanças se dão por meio, principalmente, do estabelecimento de ficções e presunções legais. Na ficção, o legislador se vale de um fato da vida real para criar uma realidade jurídica fática que, em regra, produz os mesmos efeitos que o fato real produziria.

Nas palavras de Luciano Amaro:

Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, não são reais. Por isso, generalizou-se a afirmativa de ser a ficção uma mentira legal, ou uma verdade apenas legal, sem correspondência com a realidade. (2021, p. 119)

Esse meio de controle da elusão, ainda que seja constitucional em diversas áreas do direito, é considerado uma prática inconstitucional no direito tributário. Isso se dá tendo em vista os princípios que norteiam a área, que garantem ao particular que só lhe seja tributado atos que incidirem em fatos previstos em lei que de fato ocorreram na vida real. Como a ficção se dá por meio de hipóteses fáticas, é óbvia a

conclusão de que atos que geraram tributação por incidirem nesses atos, não foram praticados na realidade, o que torna essa tributação inconstitucional.

No que tange a presunção, Alfredo Augusto Becker definiu como sendo “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.” (*apud* GERMANO, 2003, p. 149).

Como explica Luciano Amaro (2021), as presunções se dividem em legais, relativas ou absolutas, e humanas. Em linhas gerais, as legais, tanto relativas quanto absolutas, são aquelas definidas por lei, enquanto as humanas são definidas pelo raciocínio do homem.

Em ambas, admite-se a existência de “B”, sempre que houver “A”, ainda que haja uma pequena probabilidade de se provar que “B” não existe. Assim, não significa que “B” não exista de fato, só que não há necessidade de se provar sua existência.

Aqui, tem-se a diferença entre a presunção legal relativa e absoluta: a primeira admite a prova em contrário quanto de “A” quanto de “B”, enquanto a segunda não admite.

As regras específicas, por sua vez, não são tão eficazes quanto às regras gerais, isso porque o aperfeiçoamento da regra matriz se dá apenas quando determinada prática elusiva é detectada pelo Fisco, exigindo uma constante alteração dos dispositivos tributários.

Assim, o ordenamento jurídico passou a utilizar, ao lado das regras específicas, as regras gerais, que podem ser aplicadas a um número indeterminado de situações.

A norma geral antielusiva se enquadra na chamada “cláusula geral”, uma espécie de norma com estrutura textual extremamente abrangente, que permite a incorporação de valores, princípios e diretrizes, assim como a constante formulação de novas normas.

Um dos exemplos da regra geral no ordenamento jurídico está no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, que prevê uma autorização à Administração para efetuar ou rever o lançamento quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A desvantagem da regra geral, entretanto, como explica Livia de Carli Germano, é a dificuldade de realizar de forma eficaz seu papel, tendo em vista a diversa gama de situações a qual está sujeita.

A adoção de uma regra geral antielusiva não está imune a críticas, em especial relacionadas à dificuldade das cláusulas gerais de realizar de forma eficaz sua função reguladora. Isso porque, a despeito de sua diversidade aplicativa, as cláusulas gerais permanecem prisioneiras de suas próprias formulações normativas, propondo novamente no caso específico problemas de interpretação que se quis superar com a edição de tais normas. (GERMANO, 2013, p. 137)

3.2. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Como vimos, o ordenamento jurídico brasileiro utiliza-se de normas gerais e específicas no combate à elusão fiscal, que consiste em contornar a legislação tributária com intuito de reduzir ou eliminar determinada carga tributária. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é um dos maiores exemplos dessas normas.

Tal dispositivo foi incluído no CTN por meio da Lei Complementar nº 104, de 2001. Apesar de possuir diversas linhas doutrinárias, sua inclusão foi vista pela maioria dos doutrinadores como uma forma de norma geral, uma vez que antes dela, o ordenamento jurídico possuía apenas normas de caráter específico.

O artigo 116 possui o seguinte texto:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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. (grifo nosso)

As maiores discussões acerca do parágrafo único do dispositivo concernem a sua natureza jurídica e a sua constitucionalidade. A doutrina se divide em algumas vertentes em ambas as discussões: no que tange a natureza jurídica, há quem defenda que se trata de uma norma geral ou antielisiva, ou antielusiva ou antievasiva.

No que tange à constitucionalidade, há quem defenda a constitucionalidade e há quem defenda a inconstitucionalidade. Dentro de cada uma dessas linhas, existem diversos argumentos que justificam o pensamento do autor.

Estudaremos primeiro sua natureza jurídica.

Primeiramente, cumpre se falar que a intenção do legislador de implementar uma norma geral antielisiva é extremamente clara. Chegamos a esta conclusão apenas ao ler a exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, que veio a se tornar a Lei Complementar nº 104/ 2001, que, por sua vez, instituiu o parágrafo único ao nosso código.

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a 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. (grifo nosso)

O então deputado Antônio Cambraia discorre sobre tal inserção no relatório do projeto na Câmara.

Trata-se, tipicamente, da inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento de sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência. O parágrafo único do art.16 do PLP nº 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal. Assim, é justificável o parágrafo único proposto no artigo 116 do CTN. (grifo nosso)

Contudo, grande parte da doutrina defende que o dispositivo trata de uma norma antievasão ou antielusão, tendo em vista a licitude acerca do planejamento tributário, como visto no capítulo anterior.

Vittorio Cassone (*apud* CARVALHO, 2008, p. 90-91) explica que não há que se falar em antielisão, uma vez que o próprio projeto de lei visto a pouco defende a inclusão da norma para combater os procedimentos praticados com abuso de forma ou de direito.

No mesmo sentido, explica Gabriel Lacerda Troianelli: “o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não instituiu norma geral antielisão, mas norma geral antievasão (...)” (*apud* CARVALHO, 2008, p. 91)

Para completarmos o estudo quanto à natureza jurídica do artigo, precisamos definir se tal norma insere-se no campo formal, material ou processual.

De acordo com James Marins (*apud* CARVALHO, 2008, p. 93) a norma em escopo se enquadra nos três campos.

Se enquadra no campo formal quando concede faculdade a autoridade administrativa de desconsiderar atos e negócios jurídicos; no campo material ao descrever as condutas do contribuinte que poderão sofrer tal desconsideração; e processual ao determinar que serão obedecidos os procedimentos estabelecidos futuramente em lei ordinária.

Portanto, em suma, concluímos que o parágrafo em foco se trata de uma norma geral antielusiva com caráter material, formal e processual.

Assim, podemos seguir para o estudo quando sua constitucionalidade, ou não.

Diversos são os motivos apresentados pelos doutrinadores para defender seu entendimento acerca do assunto. Em relação a sua constitucionalidade, existem argumentos mais simples, como por exemplo o que defende que a norma apenas ratifica regras já presentes no ordenamento jurídico. Esse pensamento, entretanto, pode ser refutado quando pensamos na existência do artigo 149 do mesmo código, que arrola exaustivamente todas as hipóteses de evasão, não havendo a necessidade da inserção do parágrafo único.

Ou ainda o trazido por Hugo de Brito Machado (*apud* CARVALHO, 2008, p. 105), que defende que a norma apenas amplia os poderes da administração. Tal argumento, entretanto, não é constitucional, uma vez que se choca com o princípio da legalidade, no sentido que apenas poderá ser tributado atos lícitos na medida em que se enquadram em determinado fato gerador. Seria inconstitucional à administração desconsiderar negócios que lícitamente evitaram fatos gerados, a fim de diminuir o montante a ser tributado, com base na vedação do confisco.

E há argumentos mais complexos, como por exemplo os que alegam que há princípios constitucionais que seriam abrangidos de forma mais eficaz com a implementação da norma, como por exemplo o da capacidade contributiva. Alberto Xavier (2001) leciona que, entretanto, se o que se busca com a norma é uma eficácia positiva de tal princípio, então tal princípio deveria atingir todas as manifestações idênticas de capacidade contributiva, tipificadas ou não, independente dos meios utilizados e do fins que se pretende alcançar, o que, em tese, desqualifica o princípio.

No que se refere a inconstitucionalidade, temos teses como a que, ao inserir no ordenamento uma norma antielisão, o legislador tenta equiparar elisão à evasão ou a elusão; e, ainda, há o argumento que tal norma "estabelece delegação à lei ordinária de matéria reservada à lei complementar". (GERMANO, 2013, p. 224)

Outro ponto importante que escancara a inconstitucionalidade da norma é a não elaboração da lei ordinária que definiria os procedimentos para que tal desconsideração seja realizada, tornando inconstitucional qualquer ato realizado pela administração com base nesse dispositivo.

Assim, podemos concluir que, apesar do grande número de doutrinas que defendem a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a doutrina majoritária admite a inconstitucionalidade da norma.

3.3. A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS

No item anterior, estudamos a constitucionalidade da norma em foco neste estudo. E, apesar de ser considerada por muitos doutrinadores uma norma inconstitucional, ela ainda possui validade e produz efeitos quanto à desconsideração de negócios jurídicos.

Neste item, portanto, estudaremos como é dada tal desconsideração tendo em vista as limitações que a norma sofre pela falta de lei ordinária que regule os procedimentos a serem seguidos pela administração.

Para que possamos entender melhor como se dá a desconsideração da capacidade, vamos destrinchar o dispositivo em algumas partes.

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. (grifo nosso)

Primeiro, tem de se falar da “autoridade administrativa”. Essa autoridade deverá ser um terceiro, dotado de competência expressa para a realização de tal ato. James Marins (*apud* CARVALHO, 2008, p. 93) explica que na legislação de cunho tributário muito se utiliza a expressão “autoridade administrativa” sem que haja qualquer especificação sobre ela.

Uma possível explicação desse trecho seria a ampliação dos poderes da administração, trazido principalmente Hugo de Brito Machado, do qual já tratamos no item anterior.

Nesse sentido, apenas a autoridade que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal poderia ingressar com a ação de nulidade do negócio, uma vez que nem a autoridade julgadora nem o auditor fiscal possuem tal competência.

Partimos agora ao estudo da “desconsideração”.

O primeiro ponto importante a se observar é que a desconsideração de um negócio jurídico que contenha vícios, como é o caso da dissimulação, gerará nulidade absoluta. Importante mencionar que a nulidade em questão se dá por previsão expressa em legislação competente, e não pela valoração pessoal da autoridade administrativa.

Nesse sentido, dispõe o caput do artigo 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

James Marins (*apud* CARVALHO, 2008, p. 96) preleciona que o ato de desconsiderar possui três consequências: pode desconstituir o ato praticado pelo contribuinte, declarar a obrigação tributária, ou constituir a obrigação tributária. Assim, concluiu que a desconsideração possui eficácia desconstitutiva, e não declaratória, e por esse motivo, ao declarar ou constituir a obrigação, não constitui fato gerador, apenas abre caminho para que haja lançamento futuro.

O último ponto acerca do ato de desconsiderar é que ele deve ser fundamentado, assim como qualquer outra decisão do poder administrativo e judicial, como visto em diversos artigos do Código de Processo Civil e previsto especificamente pelo artigo 11 do mesmo código.

Por fim, devemos analisar o conceito de dissimulação trazido pelo artigo. Como vimos, chamamos de dissimulação todo ato praticado pelo contribuinte que tenta disfarçar sua vontade real, aqueles negócios encobertos pelo particular a fim de evitar toda e qualquer tributação.

Se, portanto, a dissimulação trazida no texto da lei significa dizer que serão desconsiderados atos ilícitos, não há então que se falar em norma geral antielisão, assunto já tratado neste estudo.

Sobre tal regulamentação procedimental, é mister discutirmos a Medida Provisória nº 66/02, que, por um curto período de tempo fez essa regulamentação. Seus parágrafos 13 a 19 continham os procedimentos que deveriam ser seguidos pela Administração.

Ivo César Barreto de Carvalho explica essa estruturação:

(...) a) início do procedimento de fiscalização, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, emitido pela autoridade competente (coordenador, superintendente, delegado, ou inspetor); b) notificação prévia ao contribuinte; c) relatório de desconsideração do auditor fiscal; d) notificação ao contribuinte do mencionado relatório e oportunidade para sua manifestação; e) representação de desconsideração pelo auditor fiscal; f) despacho de desconsideração/requalificação por parte da autoridade administrativa que tenha emitido o MPF; g) ato de lançamento do auditor fiscal; h) auto de infração; i) impugnação administrativa do contribuinte; e j) processo administrativo nos termos do Decreto nº 70.235/72 (delegacias de julgamento, conselhos de contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais) (2008, p. 103)

Os artigos elencados anteriormente, que apresentavam o procedimento requerido pelo artigo 116 para a desconsideração não foi aprovado pelo Congresso Nacional, perdendo sua eficácia quando da publicação da lei.

Quando ocorre a aprovação do projeto de lei que transforma a MP em questão na Lei 10.637/02 sem eficácia dos artigos 13 a 19, surge um questionamento no ordenamento jurídico: como ficará a eficácia do parágrafo único do artigo 116. Ai, a doutrina se divide, mais uma vez.

Parte da doutrina acredita que o artigo teria sua eficácia limitada até a edição de outra lei ordinária que regulamentasse os procedimentos necessários; outros acreditam que, sem apoio da lei ordinária o artigo passaria a ter eficácia própria.

Entretanto, essa segunda linha doutrinária é considerada inconstitucional pelo texto do próprio parágrafo, que determina a necessidade de lei que regularize os procedimentos para chegar à desconsideração, não restando outra alternativa se não a limitação da eficácia da norma.

Vale comentar que, na falta de lei ordinária que regule os procedimentos para a desconsideração, existe a possibilidade de o Fisco requalificar os negócios jurídicos realizados com simulação, como explica Livia de Carli Germano:

“(...)em se tratando de atos sem causa, simulados ou praticados em fraude à lei, o resultado de se obter uma economia fiscal tem o condão de permitir a requalificação dos atos, tendo em vista o poder-dever da Administração de identificar, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (art. 145, §1º, da Constituição), de verificar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN), bem como efetuar ou rever o lançamento caso se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, do CTN). (2013, p. 131-132)

CONCLUSÃO

A tributação feita pelo Fisco de pessoas físicas e jurídicas é uma das mais importantes formas de sustentação do Estado. Apenas com essa arrecadação o Estado consegue prover à sociedade todos os seus direitos como cidadãos, como saúde, educação, propriedade, segurança, lazer etc.

Entretanto, em tempos de crise econômica, como a que estamos enfrentando, o Estado perde sua habilidade de prover ao seu povo aquilo que lhe é de direito. Assim, os cidadãos veem a necessidade de arcar com as custas do que seria seu por direito. Conseqüentemente, existe a necessidade de fazer economias quanto a carga tributária que lhe era aplicada.

Dessa necessidade, nasce o planejamento tributário. E junto com ele, nasce também a elusão e a evasão fiscal.

Como vimos, o planejamento tributário é a forma de economia lícita do qual os contribuintes podem utilizar para afastar tributos ou reduzir sua onerosidade. Porém, para ser considerada lícita, essa economia deve ser planejada antes da incidência de tais tributos.

Caso essa redução ou afastamento seja feito após a ocorrência do fato gerador, então se trata de uma evasão, ato considerado ilícito pelo Fisco.

Contudo, o carro chefe desse estudo é a elusão fiscal, área cinzenta entre a evasão (economia ilícita) e a elisão fiscal (economia lícita), com pouca legislação que a regule. A elusão possui esse nome pois está compreendida entre os atos lícitos e ilícitos, uma vez que não se enquadra nos atos considerados ilícitos pela legislação, mas também não pode ser considerada lícita, por não se adequar a nenhuma forma de elisão. Esses atos são aqueles que contornam a legislação, sem que abranja os ilícitos.

A correção dos atos elusivos pode ser feita de duas formas: pelas normas específicas antielusivas, que compreendem na alteração dos fatos geradores já existentes, incluindo os fatos utilizados para a prática de atos elusivos; e as normas gerais antielusivas, que tentam preencher de forma geral as lacunas que permitem a elusão.

O maior exemplo dessa segunda forma de correção, e tema do nosso estudo, é o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/01.

A ideia dos legisladores era de incluir no referido código uma norma geral antielisiva, como visto com base no Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, que futuramente se tornou a LC nº 104/01, e o relatório do projeto na Câmara, apresentado pelo então deputado Antonio Cambraia.

Entretanto, em nosso estudo, chegamos à conclusão de ser impossível a implementação de uma norma geral antielisiva, já que o intuito do dispositivo seria barrar atos elusivos. Por esse motivo, durante todo o estudo, a norma geral foi vista como uma norma antielusiva.

Independentemente do nome dado ao dispositivo, a doutrina majoritária muito fala sobre sua inconstitucionalidade. Os motivos são os mais diversos, tanto defendendo a constitucionalidade quanto a inconstitucionalidade. Por exemplo, Hugo de Brito Machado apresenta uma teoria que defende a constitucionalidade da norma no sentido de ampliar os poderes da Administração.

É fácil negar esse argumento quando o analisamos lado a lado com o princípio da legalidade, no sentido que apenas poderá ser tributado atos lícitos na medida em que se enquadram em determinado fato gerador. Assim, mesmo que fossem ampliados os poderes, seria inconstitucional à Administração tributar atos que não se enquadrem explicitamente em algum fato gerador.

No que se refere a inconstitucionalidade, um dos maiores argumentos diz respeito à justamente a tentativa de equiparação entre elisão e elusão e evasão. Tal ato seria inconstitucional tanto em vista que apesar de serem termos extremamente parecidos, não há como confundi-los ou igualá-los, por suas naturezas jurídicas distintas.

A desconsideração a que diz respeito ao dispositivo deverá ser realizada pela autoridade que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal, já que apenas ele seria competente para tal ato, na falta de maiores especificações de lei ordinária.

A desconsideração será dada quando identificado ato ou negócio dissimulado, aquele ato ou negócio distinto da vontade real do contribuinte, que ele utiliza para enganar o Fisco para reduzir ou afastar a carga tributária ilicitamente.

Essa dissimulação, entretanto, gera nulidade ao negócio, e é a partir daí que o Fisco atua para desconsiderar o negócio. Há, entretanto, a possibilidade de o Fisco utilizar do negócio real para enquadrar no fato gerador, permitindo ao contribuinte que continue com suas atividades.

A correta estruturação da desconsideração ainda é um tema abstrato para a doutrina, tendo em vista a falta de lei que regule seu procedimento. Houve, a algum tempo, uma tentativa de regulação com a Medida Provisória nº 66/02, que tinha reservado dos artigos 13 a 19 para estabelecer os procedimentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 nov. 2021.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 nov. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 03 nov. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo: MP, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTRO, Aldemario Araújo. **Norma Geral Antielisiva (Art. 116, Parágrafo Único Do CTN): Constitucionalidade e Outros Aspectos Relevantes**. Brasília: [s.n], 2002. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DELGADO, José Augusto. **O Princípio da Segurança Jurídica**. [s.n], 2005. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/79058403.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. In: CAPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1ª ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>. Acesso em: 02 nov. 2021.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Parte geral**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEÃO, Martha Toribio; ÁVILA, Humberto Bergmann. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2017

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Anti-Elisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 119, p. 120-134, 2005. Disponível em: <https://gandramartins.adv.br/parecer/norma-anti-elisao-tributaria-e-o-principio-da-legalidade-a-luz-da-seguranca-juridica-parecer/>. Acesso em: 03 nov. 2021.

MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. **(In) Segurança jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos: Uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles**. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018.

MESSA, Ana Flávia. Dimensão Objetiva da Segurança Jurídica. **Cadernos de Direito Actual**. Nº 03, p. 411-434, 2015.

MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional: teoria, jurisprudência e questões**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, ano XI, pp. 65-82, 1972.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Prática Tributária**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

_____. **Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie. Volume 3.** Rio de Janeiro: Forense, 2020.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Heloisa Bertinotti Souza

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN na Desconsideração de Negócios Jurídicos

sob a orientação do(a) Professor(a) Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 11 de novembro de 2021.

DocuSigned by:

Heloisa Bertinotti Souza

2B4512E9A06B4B6...

Assinatura do discente