

Art. 116, parágrafo único, CTN:  
norma antielisiva genérica?

Leonardo Ayres Santiago\*

**SUMÁRIO:**I)INTRODUÇÃO. II)OS MÉTODOS INTERPRETATIVOS DESENVOLVIDOS E SUAS RESPECTIVAS ESCOLAS.II.1) AS INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA APLICADAS AO CASO.II.2) A SOLUÇÃO ADOTADA PELO PÓS-POSITIVISMO. .III) A EVASÃO E A ELISÃO FISCAL.IV)A DISSIMULAÇÃO.V)A NORMA ANTIELISIVA DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN.VI)CONCLUSÃO.VII)REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

## I) INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei Complementar 104, publicada em 10 de janeiro de 2001, várias alterações foram introduzidas no Código Tributário Nacional. Indubitavelmente, a que vem causando maiores discussões é a que dispõe o art. 116, parágrafo único:

**"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 se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do 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."

Destarte, depreende-se que foram conferidos poderes à autoridade administrativa para atuar em casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador por parte do contribuinte, tornando tais atos ou negócios jurídicos como inexistentes.

Doutrinariamente, não há consenso acerca da constitucionalidade do dispositivo em voga, embora a posição que entendemos de acordo com os fundamentos expostos ao longo do presente trabalho acerte pela constitucionalidade do dispositivo. Enquanto alguns doutrinadores defendem a impossibilidade da adoção de tal mandamento diante da presença de cláusula antielisiva genérica e do primado da segurança jurídica, princípio consagrado pela Constituição de 1988, que tem como corolários os princípios da legalidade e da tipicidade, outros doutrinadores, como o prof.º Marco Aurélio Greco <sup>[01]</sup>, defendem a alteração em tela, desde que respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar, com vistas a consagração de norma de combate ao planejamento tributário ardiloso e sem escrúpulos, instituto usado para pagar menos tributos, que diminui a arrecadação estatal e onera os outros contribuintes na mesma situação.

Em face da recente alteração trazida pela Lei Complementar 104/01, a questão da viabilidade e do alcance desta "cláusula antielisiva genérica" ainda não alcançou nossos tribunais, daí a matéria estar até o presente momento circunscrita tão somente à opinião dos doutrinadores.

Com o intuito de um aprofundamento maior do tema e de sanar eventuais dúvidas, torna-se necessário, inicialmente, demonstrar as escolas que se seguiram na busca pela interpretação correta da lei tributária desde o século XIX até os dias atuais (interpretação sistemática, interpretação teleológica e pluralidade metodológica), bem como fazer a diferenciação dos conceitos de evasão e elisão fiscal e estabelecer o alcance e o significado do termo dissimulação, empregado pelo legislador no art. 116, parágrafo único do CTN, para finalmente chegarmos à conclusão que melhor que se coadune com a interpretação a ser dada ao dispositivo em voga.

---

## **II-OS MÉTODOS INTERPRETATIVOS DESENVOLVIDOS E SUAS RESPECTIVAS ESCOLAS**

Antes de adentrarmos no tema especificamente, mister que se faça uma explanação dos diferentes métodos de interpretação da lei tributária, assim como as suas escolas representativas (as quais refletem as características político-sociais dominantes à época na esfera do Direito) que se desenvolveram ao longo dos últimos tempos, principalmente em âmbito de direito comparado, ora adotando-se a exegese a favor do contribuinte, ora o fazendo pró Fisco, as quais em nosso entendimento já se encontram superadas.

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

Primeiramente, com o desenvolvimento do Estado Liberal (séculos XVIII e XIX), através da chamada doutrina da "jurisprudência dos conceitos", adotou-se uma visão individualista, onde o Estado deveria intervir o mínimo possível para assegurar a segurança jurídica ao cidadão, o papel do legislador possuía uma grande importância (positivismo normativista), visto que deveria prever de forma exaustiva todas as hipóteses de incidência. Em função disso, preponderava a interpretação sistemática. Enfocando o valor da segurança jurídica, revelando-se como dominantes os princípios da legalidade e da tipicidade.

Por conseguinte, para a doutrina da "jurisprudência dos conceitos", a elisão fiscal é algo amplamente aceitável, visto que se o fato não está na norma, não pode ser atingida a autonomia individual. Adota-se uma visão extremamente formalista do direito.

Não podemos deixar de identificar tais características com a visão do Direito que será desenvolvida mais tarde por Hans Kelsen, onde o ilustre autor austríaco identifica na norma jurídica toda uma significação, desprezando tudo aquilo que esteja fora dela como a moral e os valores. Afirma o mestre de Viena: "A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer significações de uma norma jurídica".<sup>[02]</sup>

Essa doutrina da "jurisprudência dos conceitos" é de alguma forma enfraquecida, no final do século XIX, com o surgimento do Estado do Bem-estar Social (*Welfare State*) e da doutrina da "jurisprudência dos interesses", que resgata o valor da justiça, onde o juiz assume uma posição central (e não mais o legislador). Adota-se a chamada interpretação econômica do fato gerador (interpretação teleológica), ou seja, busca-se uma justiça não nos valores, mas no fato econômico e social.

Especificamente, quanto à elisão fiscal, para a "jurisprudência dos interesses", a mesma deve ser vedada. Consagrada principalmente na Itália (Escola de Pávia) e no Código Tributário Alemão de 1919 (prof.º Enno Becker), privilegia o princípio da capacidade contributiva em detrimento do princípio da legalidade, e conseqüentemente, da segurança jurídica. Usada de maneira desviada, essa doutrina serviu para fundamentar o confisco de bens na Alemanha do povo judeu durante a época nazista.

Com a derrocada do regime nazista, surge a doutrina da "jurisprudência dos valores", onde prega-se a idéia abstrata de justiça, sem vinculá-la ao resultado econômico. Um dos fundamentos dessa doutrina é a possibilidade de aliar os valores da segurança jurídica e da justiça (pluralismo metodológico), o que em nosso atender se afigura como uma atitude mais correta, substituindo as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

Corroborando com esta linha de pensamento o profº Ricardo Lobo Torres<sup>[03]</sup> define que "Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro de uma visão *pluralista*. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no Direito em geral, seja nos ramos especializados do Constitucional e do Tributário". Para mais adiante finalizar: "A

jurisprudência dos valores, nas últimas décadas, vem superando o radicalismo, defendendo o pluralismo metodológico."

Impende ressaltar que, ante a demonstração de toda a evolução histórica das diferentes escolas interpretativas, as linhas mestras que deram origem às mesmas ainda hoje coexistem, de forma que na atualidade existem defensores para os diferentes tipos de interpretação da norma tributária.

Não há dúvidas acerca da existência das diferentes posições em que se posicionam os doutrinadores no que tange à interpretação da norma tributária, o que refletiu até mesmo à época da elaboração do Código Tributário Nacional.

## **II.1) AS INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA APLICADAS AO CASO**

Como já abordado de forma introdutória, a interpretação sistemática se identifica com aqueles que pregam a supremacia da legalidade como o pilar mestre da ordem jurídica tributária, tendo em vista que diante da possibilidade de o contribuinte poder utilizar-se dos institutos do direito civil, mais fácil se tornará de aplicar à hipótese concreta conceitos que fogem à situação jurídica definida em lei como fato gerador do tributo, permitindo, por conseguinte, a criação de casos de elisão fiscal.

Assim, verifica-se, segundo a corrente que defende esta linha de pensamento, a adoção da tipicidade fechada (legalidade estrita), onde não há lacunas (para isso, se preciso, interpreta-se sistematicamente), onde o fato gerador é descrito minuciosamente.

Tal doutrina teve no direito pátrio como um de seus maiores expoentes o prof.º Alberto Xavier, que menciona: "A tipicidade do direito tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção de efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal".<sup>[04]</sup>

Em que pese a opinião do profº Alberto Xavier, que propõe uma descrição exaustiva do fato gerador, sabemos que a tipicidade fechada (ou cerrada) é um falso problema, visto que tecnicamente não existe, ou seja, todo tipo é aberto por natureza. Assim, por exemplo, o imposto de renda que tem por fato gerador a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43, incisos I e II do CTN): qual renda será tributada? Faturamento, ganhos de capital?

Logo, verificamos que na prática, o tipo é aberto, devendo estabelecer um padrão genérico. Como ocorre na ciência do direito, em razão de sua natureza dialética, o tipo também deve admitir interpretação. Destarte, assevera o profº Ricardo Lobo Torres<sup>[05]</sup>: "Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas (cf. Alberto Xavier)."

Partindo-se do conceito acima exposto e diante das previsões dos arts. 109 e 110, do CTN, que assim dispõem:

"**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".

"**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 competência tributária."

Ora, claro está para os defensores da proeminência da interpretação sistemática na seara tributária que de acordo com a exegese dos aludidos dispositivos, é perfeitamente cabível a aplicação dos conceitos de institutos de direito privado no direito tributário (como a dissimulação empregada no art. 116, § único do CTN), até porque como frisa o art. 110, se esses conceitos são utilizados expressamente na Constituição Federal, a qual embasa todo o sistema tributário, a lei ordinária tributária não poderia estabelecer de modo diverso.

Neste sentido, afirma o prof<sup>o</sup> Sampaio Dória <sup>[06]</sup> que "a lei tributária pode expressamente alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 109), salvo se utilizados em normas constitucionais ou de organização política e administrativa, para definir ou limitar competência tributária".

No tocante especificamente à aplicabilidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, no ordenamento jurídico brasileiro afirma o prof<sup>o</sup> Alberto Xavier que diante dos fundamentos a seguir apresentados, tratar-se-ia, verdadeiramente, de uma norma antievasiva e não antielisiva: "o novo parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação". <sup>[07]</sup> Além da afirmação de que a dissimulação significa *simulação relativa*, o doutrinador lança mão do argumento de que, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1<sup>o</sup>, do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário.

A interpretação fundada na "jurisprudência dos interesses", que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da consideração econômica do fato gerador. Logo, por conseguinte, qualquer meio utilizado para dificultar a arrecadação estatal, seria ilegal, não sendo aceita qualquer prática que levasse à elisão fiscal.

Suas teses principais são: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada

diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.

Seus grandes representantes são E. Becker, na Alemanha; Griziotti, na Itália; D. Jarach,<sup>[08]</sup> na Argentina. Essa doutrina, porém, nunca teve uma receptividade forte no Brasil, destacando Amílcar de Araújo Falcão<sup>[09]</sup>, como sendo um de seus poucos defensores.

Se, por um lado discordamos daqueles que pregam a tipicidade fechada do direito tributário, onde o princípio da legalidade estrita deve preponderar de forma suprema; de sobremaneira, também não concordamos com os adeptos da interpretação econômica do fato gerador, que leva em consideração apenas a necessidade do Estado de angariar recursos para as despesas públicas, sem estabelecer as "regras do jogo", configurando-se ao nosso alvedrio em um falso problema, visto que nosso ordenamento consagra expressamente o princípio da legalidade na Carta Magna de 1988 (art. 150, inciso I), cabendo ao Fisco a prova da ocorrência da dissimulação.

Em nosso sentir, o ideal é que as leis tributárias fossem elaboradas pelo legislador de forma a impossibilitar que existisse a ambigüidade e a imprecisão de conceitos fluidos. Como afirma o prof<sup>o</sup> Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>[10]</sup> "quer a insatisfação da autoridade fiscal com a elisão praticada pelo contribuinte, que resulta num lançamento de ofício, quer a interpretação do Fisco com respeito ao conceito indeterminado, que pode ser considerada pelo contribuinte como uma forma de integração ou colmatação de uma lacuna da lei, levam a litígios fiscais que inúmeras vezes provocam a promulgação de uma nova lei para o efeito de tornar mais determinado ou mais preciso o conceito legal, razão pela qual é desejável que sempre as leis tributárias sejam, *ab initio*, precisas e determinadas".

## II. 2) A SOLUÇÃO ADOTADA PELO PÓS-POSITIVISMO

As duas correntes teóricas já referidas caminharam para a exacerbação de suas teses, pretificando-se em posições positivistas normativistas e conceptualistas, de um lado, ou positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vertente da atividade arrecadatória do Estado.<sup>[11]</sup>

A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz<sup>[12]</sup> e J. Rawls,<sup>[13]</sup> altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário.

Assim, segundo os cânones da corrente valorativa, sendo a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser o que cumpra os princípios da capacidade contributiva e da legalidade. Não

havendo hierarquia entre os dois princípios, eventuais disparidades entre eles são resolvidas pela técnica da ponderação.

A ponderação dos princípios (princípio da legalidade e princípio da capacidade contributiva), de acordo com Daniel Sarmento <sup>[14]</sup>, ocorre em duas etapas: na primeira, o intérprete se defronta com a constatação de que determinada hipótese é de fato tutelada por dois princípios constitucionais, que apontam para soluções divergentes. Na segunda fase, o intérprete irá verificar o princípio de maior peso, que irá prevalecer sobre o outro, de modo que a restrição a cada interesse seja a mínima indispensável a convivência entre os princípios. Para este mister, ele deve adotar como norte a tábua de valores subjacente à Constituição.

---

### III) A EVASÃO E A ELISÃO FISCAL

Define o Prof<sup>o</sup> Ricardo Lobo Torres <sup>[15]</sup> que "a evasão e a elisão precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico e por isso são quase sempre lícitas. A sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência daquele fato e são sempre ilícitas."

Entretanto, há quem defina <sup>[16]</sup> que, enquanto a evasão fiscal se volta para a prática de condutas ilícitas, através da utilização dos expedientes de dolo, fraude ou simulação, a elisão compreenderia a atuação de condutas lícitas admitidas pelo ordenamento jurídico.

Segundo os ensinamentos do prof<sup>o</sup> Antônio Roberto Sampaio Dória, evasão fiscal é gênero que admite espécies. Para o indigitado autor "evasão fiscal é toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária".

O mesmo autor <sup>[17]</sup> delinea em sua monografia toda uma classificação acerca das espécies de evasão fiscal, que em síntese se resumem em:

A-Evasão Omissiva, intencional ou não, da qual fazem parte:

a) evasão imprópria – abrange os casos de abstenção de incidência, quando o contribuinte deixa de praticar atos com o objetivo de escapar a incidência da norma tributária;

b) evasão por inação – compreende os casos de inação do devedor, depois de ocorrido o fato gerador da respectiva obrigação, seja intencionalmente (hipóteses de sonegação fiscal, falta ou atraso de recolhimento), seja não intencionalmente (casos de ignorância do dever fiscal).

B) Evasão Comissiva, sempre presente o elemento intencional (dolo), que se subdivide em:

a) evasão ilícita, abrangendo os casos de fraude, simulação fiscal e conluio;

b) evasão lícita ou legítima, abrangendo os casos de elisão fiscal (economia do imposto), seja em decorrência de permissões legais (reduções, isenções, não incidência etc.) ou decorrentes das lacunas legislativas.

Logo, para efeitos de classificação, poderíamos situar a elisão fiscal como uma das espécies de evasão fiscal, na modalidade de evasão lícita.

Como salienta o prof<sup>o</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes <sup>[18]</sup>, "pode-se conceituar a elisão fiscal (economia de imposto), como a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei."

Conceitua o prof<sup>o</sup> Amílcar de Araújo Falcão <sup>[19]</sup> que: "Pode ocorrer que o contribuinte disponha de seus negócios, de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador, no que toca ao revestimento jurídico". (grifo nosso)

Muito se tem discutido acerca de quais seriam os limites para atuação do contribuinte de modo a evitar a ocorrência do fato gerador, ou seja, até que ponto se caracteriza como lícita (elisão fiscal) a conduta do contribuinte para a configuração de economia de imposto?

Alguns doutrinadores, como o prof<sup>o</sup> Rubens Gomes de Sousa <sup>[20]</sup> e o prof<sup>o</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes <sup>[21]</sup> defendem que o único critério distintivo seguro está ligado ao momento da atuação do contribuinte frente à ocorrência do fato gerador, ou seja, quando o contribuinte atua antes da ocorrência do fato gerador, estará caracterizada a elisão fiscal. São estas as palavras do prof<sup>o</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes: "Na economia do imposto, (elisão fiscal), o contribuinte age antes da exteriorização de uma determinada realidade econômica. O contribuinte faz com que a hipótese de incidência não ocorra, permitindo outra, menos onerosa, mais favorável, buscando uma economia de imposto".

Destarte, os referidos autores defendem a aplicação de um critério objetivo como forma de averiguar a caracterização ou não da elisão fiscal, da qual ousamos humildemente discordar.

Ora, como é do conhecimento de todos, o planejamento tributário (*tax planning*) tem por fim justamente evitar a ocorrência do fato gerador, utilizando-se muitas vezes as empresas de meios para representar o fato gerador de tributo, de uma forma jurídica ardisosa, artificiosa ou falsa para camuflar o verdadeiro negócio jurídico realizado. Logo, a nosso ver, o critério objetivo não resolve o problema.

Como salienta o prof<sup>o</sup> Aurélio Pitanga Seixas Filho <sup>[22]</sup> "O planejamento tributário audacioso inegavelmente proporciona uma elevada quantidade de discussão sobre a licitude do artifício utilizado pelo contribuinte, possibilitando várias alternativas de



interpretação e de aplicação da lei tributária ao caso concreto, podendo ser, então, a causa de arbitrariedades e corrupção".

Na verdade, tal distinção está ligada à posição que se adota perante o planejamento tributário e a forma que se postula como correta para a interpretação jurídica da norma tributária (o que, sem dúvida, é o pano de fundo que dá origem a esta celeuma: princípio da segurança jurídica *versus* princípio da capacidade contributiva e da isonomia), haja vista que parte da doutrina entende que as condutas são fraudulentas, logo, ilícitas, quando praticadas com o intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo.

Em relação à fraude e à sonegação, na doutrina não ocorrem maiores delongas acerca da ocorrência destes institutos, possuindo reflexos na esfera penal<sup>[23]</sup>.

Neste diapasão, enquanto a sonegação fiscal resultaria na ocultação do fato gerador (ato comissivo por omissão) com o escopo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, a fraude fiscal estaria voltada para a falsificação de documentos representativos do fato gerador, com a intenção de reduzir, total ou parcialmente, o imposto devido.

A Lei nº 4.729/65 definia o crime de sonegação fiscal, incluindo no seu conceito também a fraude fiscal. Hoje, ambos os tipos estão previstos pela Lei nº 8.137/90.

---

#### IV) A DISSIMULAÇÃO

*Ab initio*, para um esclarecimento maior do significado e da abrangência do termo dissimulação, costuma-se invocar o conceito de simulação, proveniente do direito privado, do qual aquele é derivado.

A simulação, nas palavras do Profº Washington de Barros Monteiro<sup>[24]</sup>, revela-se pelo "intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido".

A simulação, uma das espécies de defeitos do negócio jurídico, está prevista no art. 102 do [Código Civil](#) Brasileiro. Conforme já salientado, o parágrafo único introduzido no art. 116 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do termo dissimulação e não simulação.

De acordo com a profª Maria Helena Diniz<sup>[25]</sup>, trazendo os ensinamentos de Ferrara<sup>[26]</sup>, "não há que se confundir a simulação com a dissimulação. A simulação provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira. A dissimulação oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a existência de uma situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara."

O Profº Caio Mário da Silva Pereira <sup>[27]</sup> define a dissimulação como uma simulação relativa, tendo espaço quando o ato praticado pelo agente tem o objetivo de mascarar outro de natureza diversa.

A aplicação de conceitos de direito privado está prevista no art. 109 do CTN, a saber:

**"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 a definição dos respectivos efeitos tributários". (grifo nosso).

Ora, não resta dúvida que o Direito Tributário pode lançar mão dos institutos de Direito Civil, mas conforme ressalva o próprio dispositivo legal, o Direito Tributário, como ramo autônomo, tem autonomia para definir os efeitos da aplicação dos institutos.

Destarte, não se sustenta a alegação daqueles que atuam em prol do planejamento tributário, diferenciando a simulação da dissimulação com base no dolo da conduta do agente: em se tratando de ausência de dolo, ter-se-á ato dissimulado válido, inaplicável na espécie o art. 116, parágrafo único, do CTN.

Posiciona-se a profª Mizabel Abreu Machado Derzi <sup>[28]</sup>, no sentido de que "mediante a inserção de um parágrafo único no art.116, está autorizada a autoridade administrativa a desconsiderar, tão-somente, atos ou negócios jurídicos dolosamente dissimulados, fraudulentos, ou seja, aqueles que visam a ocultação do fato gerador ou de elementos constitutivos da obrigação."

Contrapondo-se à posição acima explicitada, o profº Marco Aurélio Greco <sup>[29]</sup> defende o entendimento de que colocada a questão sob o ângulo da ilicitude, o parágrafo único do art. 116 do CTN seria inócuo, pois não traz inovação alguma. O aludido autor empresta à dissimulação uma maior abrangência, englobando em seu alcance as figuras do abuso de direito, da fraude à lei e dos negócios indiretos.

Adota posicionamento semelhante o profº Ricardo Lobo Torres <sup>[30]</sup>, ao dizer que "o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, não cometa abuso de direito." (grifo nosso).

Invocam os que defendem a tese da ilicitude da conduta do agente que o abuso de direito somente poderia ser aceito no plano moral. Segundo o profº Alfredo Augusto Becker <sup>[31]</sup>, esta situação configuraria "o uso moral do direito", não se podendo aceitar a conversão de uma regra moral em regra jurídica, o que implicaria na criação de uma regra jurídica nova, violando o princípio da legalidade.

Ora, o abuso de direito ocorre quando o contribuinte realiza negócio jurídico, formalmente lícito, cuja vontade não se coaduna aos efeitos daquele, mas à

concretização de pagar menos imposto. Assim, em nosso sentir, independe da validade do negócio jurídico para o direito privado, para a produção de efeitos na seara tributária.

Neste diapasão, encerra a respeito o art. 118 acerca da definição legal de fato gerador:

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

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

O prof<sup>o</sup> Amílcar Falcão <sup>[32]</sup>, nesse tocante, assevera que "não é necessário que o ato ou negócio privado em que se consubstancie o fato gerador seja nulo ou anulável. Pelo contrário, pode tratar-se de um ato perfeitamente válido em Direito Privado, como é o caso dos negócios indiretos, dos negócios fiduciários e dos chamados abusos de forma jurídica". (grifo nosso).

Em suma, vale dizer que a cláusula antielisiva tem por função detectar no negócio jurídico o descompasso existente entre a forma adotada e a real vontade do contribuinte ao celebrar aquele negócio, com vistas à economia de imposto.

Nas palavras do Prof<sup>o</sup> Ricardo Lobo Torres <sup>[33]</sup> "a elisão, como lembra Paul Kierchof, é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*), donde se segue que o combate ao abuso de direito, que implica analogia disfarçada por parte do contribuinte terá sempre o aspecto da contra-analogia. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica."

---

## V) A NORMA ANTELISIVA DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN

Interpretando-se o art. 116, § único, do CTN, algumas considerações devem ser estabelecidas.

Primeiramente, abstraindo-se as diferentes teses acerca da constitucionalidade ou não do dispositivo em tela, todo ato jurídico, e também o ato administrativo gozam da presunção de legitimidade. Assim, para a invalidação do ato ou negócio jurídico, ou sua desconsideração pela autoridade fiscal com vistas à sua desconsideração, imperioso que a autoridade fiscal prove a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de meio ardil para revesti-lo de outra forma.

Logo, não basta a simples alegação por parte do Fisco de que ocorreu o fato gerador, necessário que a Fazenda Pública prove concretamente a existência do fato

gerador ou que não sendo possível a exigibilidade de conduta diversa, o fato gerador teria ocorrido de qualquer maneira.

Sob outra ótica, também não é justo que num Estado Democrático de Direito, onde todos devem arcar com seus deveres em prol da coletividade, os contribuintes com capacidade contributiva relevante (grandes empresas) atuem de forma desonesta, enquanto que as pessoas físicas têm seus rendimentos retidos na fonte, o que se afigura como violador da isonomia material. Assim, A uniformidade de tributação, em obediência ao princípio da isonomia, exige que fatos econômicos equivalentes, funcionalmente semelhantes e indicativos de análoga capacidade contributiva, recebam idêntica tributação.

Quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de mais de uma forma, sem disfarce ou camuflagem, não é vedado ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em menor pagamento de tributo.

O planejamento tributário na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.

Neste diapasão, define Marco Aurélio Greco a fenomenologia da norma antielisiva <sup>[34]</sup>: "Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente".

Como ressalta o profº Ricardo Lobo Torres <sup>[35]</sup>, o Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450/85 e art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88 e a Lei 9.430/96), inclusive o art. 23 do Código do Consumidor (Lei 8078/90), que consagra a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica (*Disregard of legal entity*), possibilitando o levantamento da personalidade da personalidade jurídica da empresa para que se possa verificar a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios.

Ademais, quanto à aplicação do dispositivo em tela, estar o mesmo por merecer tratamento por lei ordinária, não sendo auto-aplicável de imediato. Logo, parece-nos ficar na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado.

---

## VI) CONCLUSÃO

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 104/01, é autêntica norma antielisiva e não padece de qualquer vício de inconstitucionalidade, desde que respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar.

Nada tem que ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura.

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.

Ressaltamos que, diante da hipótese de incidência, sendo possível licitamente, em havendo alternativas viáveis, a prática de fato gerador pelo contribuinte que resulte em menor oneração, sem a prática de qualquer espécie de simulação ou abuso de direito, o ato será plenamente válido perante o Direito Tributário.

Logo, a solução para a adoção da regra antielisiva deve ocorrer diante do caso concreto, cabendo o ônus probatório ao Fisco da prática de qualquer ato que não guarde uma relação de compatibilidade entre a vontade e o realmente praticado.

Ademais, a regra do art. 116, §único do CTN é meramente declaratória (e não auto-executável) e por isso necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o [processo](#) administrativo tributário.

---

## VI) REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed. [São Paulo](#) : Saraiva, 1972.

Derzi, Mizabel Abreu Machado, artigo denominado "A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000.

Diniz, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 1º v. São Paulo: Saraiva, 1997.

Falcão, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4ª ed., anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1977.

Greco, Marco Aurélio, artigo denominado "A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000.

Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Monteiro, W. Barros *Curso de Direito Civil*, v. 1, p. 217; RT, 508:65. *Apud* Diniz, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 1º v. São Paulo: Saraiva, 1997.

Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 468.

Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 9ª ed. Forense. Vol. I, p. 367.

Sampaio Dória, Antônio Roberto, "*Elisão e Evasão Fiscal*", São Paulo: 1977.

Sarmiento, Daniel. "*A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*", Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2000.

Seixas Filho, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário (A Função Fiscal)*, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Anotações de aulas da Pós-graduação da UFF*: Niterói, 2002.

Souza, Rubens Gomes, *Apud* Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

Torres, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. "*Curso de Direito Tributário e Financeiro*". 7ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. "*A Chamada Interpretação Econômica do Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário*". *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000.

Xavier, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

---

## NOTAS

<sup>01</sup> Greco, Marco Aurélio, artigo denominado "A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 194.

<sup>02</sup> Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

<sup>03</sup> Torres, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.205/206 e 208.

<sup>04</sup> Xavier, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 91.

<sup>05</sup> Torres, Ricardo Lobo. "*Curso de Direito Tributário e Financeiro*". 7ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

<sup>06</sup> Sampaio Dória, Antônio Roberto, "*Elisão e Evasão Fiscal*", São Paulo: 1977, p. 99.

<sup>07</sup> *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68. No mesmo sentido se manifestaram os seguintes autores: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Norma Antielisão". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitação do Poder na Administração". In: VALDIR OLIVEIRA ROCHA, *ibid.*, p. 85-102; DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001". In: Valdir De Oliveira Rocha, *ibid.*, p. 205-232.

<sup>08</sup> "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al.* *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

<sup>09</sup> *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

<sup>10</sup> Seixas Filho, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário (A Função Fiscal)*, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 29.

<sup>11</sup> Cf. LEHNER, Moris. "Consideração Econômica e Tributária Conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In : SCHOUEIRI, Luís Eduardo & ZILVETI,

Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

<sup>12</sup> *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

<sup>13</sup> *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

<sup>14</sup> Sarmiento, Daniel. "A Ponderação de Interesses na [Constituição Federal](#)", Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2000, p. 102.

<sup>15</sup> Torres, Ricardo Lobo. "Curso de Direito Tributário e Financeiro", pág. 208.

<sup>16</sup> Sampaio Dória, Antônio Roberto, "Elisão e Evasão Fiscal", São Paulo: 1977, p. 09.

<sup>17</sup> *Apud* Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 467.

<sup>18</sup> Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 468.

<sup>19</sup> Falcão, Amílcar de Araújo, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 73 *Apud* Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 471.

<sup>20</sup> Souza, Rubens Gomes, *Apud* Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 472.

<sup>21</sup> *Apud* Moraes, Bernardo Ribeiro, ob. cit., v. 01, Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 473.

<sup>22</sup> Seixas Filho, Aurélio Pitanga. *Anotações de aulas da Pós-graduação em Direito da Administração Pública da UFF*: Niterói, 2002.

<sup>23</sup> Para uma maior digressão acerca desse tema de Direito Penal Tributário, *vide* Lei 8.137/90, arts. 1º e 2º, que define os crimes contra a ordem tributária.

<sup>24</sup> W. Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil*, v. 1, p. 217; RT, 508:65. *Apud* Diniz, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 1º v. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 303.

<sup>25</sup> Diniz, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 1º v. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 304.

<sup>26</sup> Ferrara, *A simulação nos negócios jurídicos*, São Paulo, Saraiva, 1939, p. 160.



<sup>27</sup> Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 9ª ed. Forense. Vol. I, p. 367.

<sup>28</sup> Derzi, Mizabel Abreu Machado, artigo denominado "A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 185.

<sup>29</sup> Greco, Marco Aurélio, artigo denominado "A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 194.

<sup>30</sup> Torres, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.147.

<sup>31</sup> Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 128.

<sup>32</sup> Falcão, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4ª ed., anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1977, p. 84

<sup>33</sup> Torres, Ricardo Lobo, "*A Chamada Interpretação Econômica do Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário*". *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 240.

<sup>34</sup> Greco, Marco Aurélio, artigo denominado "A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN", *Apud* Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.), *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2000, p.187.

<sup>35</sup> Torres, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.158.

\* analista judiciário, bacharel em Direito pela UFRJ, pós-graduando em Direito da Administração pela UFF

Disponível em < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9866> > Acesso em 16/05/2007